

A incidência indevida do PIS e da COFINS sobre valores que não integram a receita auferida pelas prestadoras de serviços. Análise crítica à jurisprudência atual

Maria Paula Farina Weidlich*

Resumo: O presente estudo procura fazer uma análise da jurisprudência, que se vem sedimentando junto aos tribunais: a base são as decisões proferidas pelo nosso TRF da 4ª Região, em especial, pelo Superior Tribunal de Justiça; o conteúdo são as inúmeras ações judiciais encetadas pelas prestadoras de serviço. Estas vêm sustentando o direito à exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS de ingressos de valores remetidos pelos tomadores de serviço que são destinados a pagar mão-de-obra, encargos sociais e insumos necessários à ultimateção do serviço. Esses valores não constituem receita, riqueza passível de tributação, segundo precedentes consolidados no âmbito da Suprema Corte.

Palavras-chave: Receita. Mão-de-obra. Serviço. Terceiros. Legalidade.

Introdução

A questão que se coloca é polêmica e exige uma reflexão maior sobre o conceito de receita auferida pelas empresas prestadoras de serviço, passível efetivamente de tributação.

Considerando as diversas normas que tratam do tema, a doutrina e a evolução da jurisprudência acerca da matéria em pauta, objetiva-se com o presente estudo indagar a real abrangência do conceito de receita ou faturamento. Nesse sentido, verificar quais os valores que podem e devem ser levados à tributação pelos contribuintes, especialmente os prestadores de serviços que fornecem mão-de-obra necessária para o cumprimento do objeto contratual firmado, a exemplo das empresas de locação de mão de obra temporária ou permanente, de vigilância, de limpeza e manutenção, entre outras.

* Especialista em Direito Tributário pela UFRGS, Membro da FESDT, Advogada.

1 **A real compreensão do conceito de receita ou faturamento encontrado na legislação, na doutrina e na jurisprudência**

Releva salientar que a Constituição Federal outorga competência tributária à União Federal para instituir contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. A previsão para a instituição da COFINS consta no art. 195, I, “b”, do Texto Constitucional atual. Já a criação do PIS encontra fundamento de validade no art. 239, da Carta Republicana.

Realizando um passeio pela norma constitucional e pela legislação ordinária existentes, verificamos que o conceito de receita sofreu algumas alterações, desde a Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, que previa a incidência da contribuição social sobre o faturamento, passando pela Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a COFINS, dispondo que a mesma seria calculada com base no valor do faturamento mensal, considerado o total da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, culminando, após, com a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 1º, que alargou, consideravelmente, a base de cálculo dessas contribuições, admitindo a incidência sobre todas as receitas, até chegarmos à nova redação ditada pela Emenda Constitucional 20/98, que passou a admitir tal incidência sobre a receita ou o faturamento.

Após, foram editadas as Leis 10.637, em 2002, e 10.833, em 2003, que ensejaram, a primeira, o PIS não-cumulativo, e a segunda, a COFINS não-cumulativa, mantendo, entretanto, o método antigo para algumas receitas e para alguns contribuintes. Fato é que essas duas leis praticamente repetiram o conceito de “receita” ditado pela lei antecessora (9.718/98), com a diferença que esta última, para definir o fato gerador das exações sob análise, parte do conceito de receita e àquelas do conceito de faturamento, sendo que as mesmas admitem a tributação mais ampla, isto é, o total da receita auferida, independente de sua denominação ou classificação contábil.

Aliás, sob esse aspecto, procurando demonstrar a imprecisão técnica da redação do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, assim conclui o tributarista João Luis de Souza Pereira:

O confuso e mal redigido artigo 1º dos diplomas legais em exame deixa claro que, tendo sido eleito o faturamento como hipótese de incidência do PIS/COFINS, não poderia ser dada definição diversa a este instituto, sob pena de se estar estendendo de forma não autorizada a competência tributária atribuída pela União.¹

Contudo, saliente-se que, até a entrada em vigor da EC 20/98, o art. 195, I, da Constituição Federal, só mencionava faturamento, e em razão de o termo “Receita” possuir conotação mais abrangente que a expressão “Faturamento”, era alvo, na doutrina, de inúmeras discussões. Estas perderam sua razão com a nova redação determinada por essa emenda, que passou a se referir à receita ou ao faturamento.

¹ PEREIRA, João Luís de Souza. PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 615.

Ressalve-se, todavia, que antes de entrar em vigor a mencionada emenda, a Lei 9.718/98, art. 3º, § 1º, introduziu um novo conceito de receita, que fez com que essas contribuições passassem a incidir sobre a “totalidade das receitas auferidas”, independentemente da atividade da empresa ou da classificação contábil atribuída às receitas. Isso vinha em total afronta, portanto, à norma constitucional então em vigor, que admitia apenas o faturamento como base de incidência dessas exações.

Aliás, mesmo com a atual redação atribuída pelo art. 195, inciso I, “b” e “c”, da CRFB, que prevê receita ou faturamento e lucro, como base de incidência das contribuições à seguridade social, as leis supervenientes à Lei 9.718/98, Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a nosso sentir, também não se legitimam, pois o conceito de receita por elas introduzido continua extrapolando o texto constitucional em vigor, o qual não autoriza, como fazem tais normativos, a inclusão de “toda e qualquer entrada de divisa”.

Nesse sentido, ensina o saudoso Geraldo Ataliba:

[...] O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda a entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.²

Segundo preceitos oriundos do Direito Comercial, faturamento é entendido como a receita derivada da venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços. Para Hugo de Brito Machado,

faturamento é o somatório das faturas. Fatura é o documento em que se relacionam as mercadorias vendidas, remetidas ou entregues ao comprador. No Brasil há muito significa o documento em que são discriminadas as mercadorias que um comerciante vende a outro, bem assim comprovante de prestações de serviços.³

Também Eduardo Botallo, sobre este tema, leciona:

Diga-se, desde logo, que o conceito de “receita” não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto de ingressos de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, sujeitos à apreciação própria.

Tais “entradas”, quando não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade econômica desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o “faturamento” ou o “preço do serviço” devem representar; por outras palavras, elas não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do ISS, do PIS e da COFINS.

² ATALIBA, Geraldo. ISS e base impositiva. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1978. v. 1, p. 81, 85 e 91.

³ MACHADO, Hugo de Brito. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1/12.933.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.103-1 (DJU 25.04.97), através do voto do Ministro Néri da Silveira, já teve a oportunidade de se manifestar sobre o conceito de faturamento, como se pode ver do seguinte trecho:

É de registrar, no ponto, que esta Corte, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1, na linha do voto do ilustre Relator, Ministro Moreira Alves, teve, do mesmo modo, como compatível com o conceito de faturamento do art. 195, I, da Constituição, considerar-se faturamento “a receita bruta das vendas das mercadorias, de mercadorias e de serviços e de serviços de qualquer natureza”, observando, então, o Senhor Ministro Moreira Alves que a Lei, em assim dispondo, “nada mais fez do que dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).⁴

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar os Recursos Extraordinários 357950-9, 390840, 358273 e 346084 reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da mencionada Lei 9.718/98, especialmente em face do que prescreve o art. 195, § 4º, da CF, que exige lei complementar para criação dessa nova fonte de custeio da seguridade social.

Agregue-se a isto o voto proferido pelo ministro Marco Aurélio, que, ao dar provimento ao RE 346084, afirmou: “Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, que deva ser levado em conta sob o ângulo contábil”. Destacou ainda: “O legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, com a redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contida, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social pautar-se pela regra do art. 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícita quanto à exigência de lei complementar”. Sob esse enfoque, o ministro acolheu o pedido formulado no RE para definir como receita bruta ou faturamento “*o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços, ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa*”.⁵ (Grifou-se).

É de se indagar, a essa altura, se o conceito de receita (após a edição da Emenda Constitucional 20/98, que deu nova redação à norma constitucional contida no art. 195, inciso I, alínea “b”, para admitir como base de incidência das contribuições sociais – PIS e COFINS – ganharia novos contornos ou permaneceria esse, que vem sendo considerado e interpretado pela nossa Suprema Corte, como destacado

⁴ STF, ADIN, nº 1.103-1, Ministro Néri da Silveira, DJU 25.04.97.

⁵ STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006.

no parágrafo anterior. Ao que tudo indica o conceito de receita, embora não permaneça sendo exatamente aquele delineado pela Lei Complementar 70/91, editada sob a égide da norma constitucional anterior, não poderá ultrapassar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco, para estender-se a toda e qualquer receita, independente de agregar valor ao patrimônio da empresa, ou seja, há que ser razoável e proporcional à riqueza tributável.

Feitas essas considerações de fundamental importância para situar e delimitar o que se entende por receita passível de tributação, passa-se a analisar se as receitas de terceiros, que transitam temporariamente pela contabilidade das empresas prestadoras de serviço, poderão ainda integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2 **A Receita de terceiros à luz da legislação tributária**

Como se depreende do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98, os valores repassados a terceiros não se consideram como “receitas”. Esse dispositivo legal dispunha que tais parcelas seriam excluídas da receita bruta.

Não por outra razão, Ricardo Mariz de Oliveira ofereceu a seguinte interpretação ao texto legal:

[...] Com exceção do inciso IV (que se apresenta como verdadeira isenção para as receitas de vendas de bens do ativo permanente), os outros dois incisos do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, que relacionam valores não sujeitos à tributação, também revelam que a lei tem por objetivo atingir somente os valores que configurem efetivos ingressos de novas receitas para a própria pessoa jurídica, dotados, portanto, de capacidade contributiva: são os casos de [...] valores computados na receita, mas transferidos a outras pessoas jurídicas, estas sujeitas às incidências porque efetivas titulares das correspondentes receitas (inciso III).⁶

Cabe observar, contudo, que o Superior Tribunal de Justiça, a nosso ver de forma equivocada, pacificou a sua jurisprudência ao entender que a norma enfocada dependia de regulamentação, como se depreende do conteúdo da ementa a seguir reproduzida:

Tributário. PIS e COFINS. Base de cálculo. Art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98. Necessidade de regulamentação pelo Poder Executivo.

1. É remansosa a jurisprudência desta Corte no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 – que dispõe sobre a exclusão da receita bruta dos valores que, computados como receita, foram transferidos a outra pessoa jurídica, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS –, nunca teve eficácia, em virtude da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo, posteriormente revogado com a edição da MP 1.991-18/2000.

2. Recurso especial provido.⁷

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Variações cambiais nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. In: *Repertório IOB de jurisprudência*, 24/99, texto 1/14238, p. 699.

⁷ STJ, Resp Nº 781.647, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, u.v., j. 16.03.2006.

Em que pese esse entendimento, sedimentado no âmbito do STJ, entendemos que a revogação do art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, pela MP 1.991-18/2000, não teve o condão de afastar o direito do contribuinte, de deduzir da base de cálculo da COFINS e do PIS os valores que não constituíam receita, porque integravam, na verdade, o seu custo operacional para realização do serviço contratado. Esse direito subjetivo, a nosso ver, independia de regulamentação, pois sua validade não poderia ficar ao alvedrio de um ato do executivo para ter eficácia, pois se assim fosse, a inércia deste último tornaria obsoleto todo direito posto na norma.

Nesse ponto, portanto, entendemos que o STJ errou ao negar ao contribuinte a eficácia de um direito outorgado pelo legislador ordinário desde sua instituição, não lhe concedendo nem sequer o direito à fruição e exercício desse direito, no período compreendido entre a entrada em vigor da lei aqui mencionada e a primeira medida provisória que o revogou, como os tribunais de segunda instância vinham julgando.

Agreguem-se a isso os pertinentes comentários produzidos pelos tributaristas René Bergmann Avila e Éderson Garina Porto:

Como visto, ao invés de cumprir a Lei e regulamentá-la, o Chefe do Poder Executivo revogou o direito lá garantido, e essa medida provisória, desde que convertida em lei, passou a produzir efeitos após o decurso do prazo nonagesimal. Logo, no período compreendido entre a entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, isto é, em 1º fevereiro de 1999, até a entrada em vigor da Medida Provisória que revogou o artigo da lei em comento, em 8 de setembro de 2000, verifica-se um largo espaço de tempo em que se admitiria a dedução dos valores transferidos a outras pessoas jurídicas.

A revogação da dedução do repasse a outras pessoas jurídicas, contudo, enfrenta problemas de ordem formal, conquanto que a Constituição veda, através do art. 246, a adoção de Medida Provisória para regulamentar artigo que tenha sua redação alterada por Emenda Constitucional a partir de 1995. Na hipótese em exame, o artigo 195 foi alterado pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998, logo a medida provisória nº 1991-18, que alterava dispositivo regulamentador do artigo 195, não produz efeito jurídico em face da evidente infringência formal à Constituição.⁸

Como se vê, a revogação do dispositivo legal sob exame violou, expressamente, norma constitucional, art. 246, que veda a utilização de medida provisória para regulamentar artigo que tenha sua redação alterada por emenda constitucional a partir de 1995, o que nos leva a concluir que subsiste a redação anterior estampada no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, que outorgou aos contribuintes o direito de excluir da receita bruta “os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica [...]”.

Ademais, a interpretação sistemática do texto constitucional leva-nos à mesma conclusão. Em seu art. 212, §1º, a Carta Republicana oferece definição de receita com a mesma conotação ora apresentada:

⁸ ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 223.

Art. 212. [...]

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

Para o legislador constituinte, portanto, os valores transferidos para terceiros não são considerados receitas de quem os recebe.

3 A incidência indevida do PIS e COFINS sobre os valores destinados ao pagamento da mão-de-obra e encargos sociais, pelas empresas prestadoras de serviço

Merece um exame mais acurado, sob esse aspecto, o que vem ocorrendo com as empresas prestadoras de serviço, especialmente aquelas que contratam mão-de-obra na quantidade e qualidade necessárias para cumprir suas finalidades, isto é, visando atender às necessidades de seus tomadores de serviço.

Tomando-se como exemplo as empresas prestadoras de serviço de limpeza e vigilância, verifica-se que estas, ao contatar com uma empresa tomadora do serviço, para formar seu preço, identificam todos os custos, definindo a quantidade de pessoal necessário, bem como a qualificação exigida para a sua necessidade.

Feito esse diagnóstico, essas empresas contratam os profissionais qualificados para a função e os disponibilizam para prestar serviço à tomadora.

Esclareça-se que esses prestadores de serviço assumem, nos contratos firmados com as tomadoras de serviço, a obrigação de pagar os tributos, encargos sociais, obrigações trabalhistas, previdenciárias e insumos, tais como refeições, vale-transporte, uniformes, seguro de vida. Todavia, tais valores são a elas antecipados pela tomadora do serviço e, por conseguinte, ajustados no preço para efeito de pagamento da mão-de-obra necessária à realização do serviço. Observa-se que parte significativa da “receita” ou “faturamento” advém desses valores, que apenas trafegam pela contabilidade da empresa contratada, mas não consistem efetivamente em sua remuneração ou receita auferida pelo serviço prestado.

Segundo prescrevem os artigos 30 e 31, da Lei 10.833/2003, as prestadoras de serviço em comento estão obrigadas a reter a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no percentual de 3% e o Programa de Integração Social (PIS) no percentual de 0,65 %, sobre o valor das suas notas fiscais, considerando como sendo seu faturamento, para fins de base de cálculo para incidência do tributo, o total global do numerário que lhe é ressarcido pelas tomadoras para fins de pagamento dos salários, encargos sociais e insumos.

Desse modo, o real faturamento da empresa, que é composto somente pelo valor recebido a título de comissão/taxa de administração, que consiste normalmente no percentual de 10% sobre cada nota fiscal, resta acrescido por todos os demais salários e encargos que meramente são repassados pela empresa tomadora, mas não constituem o verdadeiro faturamento; são valores que não agregam ao seu patrimônio, não constituem, por isso, receita.

Por ser essencialmente intermediadora da mão-de-obra qualificada, transitam “por dentro” da contabilidade dessas prestadoras de serviços, volumosos valores que não são, em hipótese alguma, receita. Ao contrário, a maior parte do numerário que circula pela contabilidade dessas empresas está toda comprometida e direcionada para o pagamento dos salários e seus respectivos encargos sociais, sempre vinculados e dependentes dos repasses efetuados pelas tomadoras de seus serviços.

Sendo assim, dos expressivos valores que mensalmente são repassados a essas empresas prestadoras de serviço, somente agregam definitivamente ao seu patrimônio o valor referente à sua taxa de administração que, em regra, é de 10%. Os demais recebimentos não modificam a situação patrimonial desses contribuintes. Assim, pois, ao integrarem a base de cálculo do PIS e da COFINS, acabam por afetar a sua capacidade contributiva e estabelecer um verdadeiro confisco, vedado pela norma constitucional vigente.

Com efeito, a tributação desses valores, que constituem simples ressarcimento dos custos que deverão ser assumidos pela prestadora de serviço na sua realização e que compõem o preço do mesmo serviço, mas não o remuneram, porque são utilizados para pagar a mão-de-obra, os encargos, os insumos e demais despesas necessárias à realização do mesmo, jamais poderão consistir receita ou faturamento, porque não agregam ao seu patrimônio.

Sob essas considerações, adotando-se uma interpretação sistemática do texto constitucional sobre o conceito de receita tributável, há de se concluir que as parcelas de dinheiro recebidas por uma empresa, e destinadas diretamente a seus funcionários, para remunerar a mão-de-obra contratada, não constituem efetivas “receitas”, renda e muito menos lucro, segundo o arquétipo constitucionalmente previsto.

Por algum tempo, as decisões proferidas pelo TRF da nossa 4ª Região vinham acolhendo esses argumentos, defendidos pelas empresas prestadoras de serviços, a exemplo das ementas a seguir reproduzidas:

PIS. COFINS. Base de cálculo. Prestadoras de serviço. Receitas auferidas.

Os ingressos de valores referentes aos salários dos funcionários e aos encargos sociais repassados pela tomadora de serviço à impetrante não se enquadram no conceito de faturamento ou de receita bruta. Tais valores permanecem de forma temporária em poder das prestadoras de serviço e não se somam ao seu patrimônio, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS.

O julgado não ofende ou declara a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/99, pois tal dispositivo, ao considerar como base de cálculo da COFINS e do PIS a receita bruta, assim sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não incluiu as entradas de valores meramente temporárias que não integram o patrimônio da empresa.⁹

Mandado de Segurança. PIS. COFINS. Empresas cedentes de mão-de-obra. Base de cálculo. IRPJ. CSLL.

⁹ TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Wilson Darós, u.v. j. 10.05.2006.

1. Os valores repassados pelas empresas tomadoras de serviço às empresas de prestação de serviços mediante o fornecimento de mão-de-obra para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais não constituem receita dessas empresas, não integrando, portanto, a base de cálculo da COFINS e do PIS, porque ingressos que somente transitam pela pessoa jurídica, não se constituindo em componente dos resultados operacionais agregados ao faturamento da empresa.

[...]

4. Recurso de apelação parcialmente provido.¹⁰

Posteriormente, os Desembargadores desse Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região passaram a acolher tal direito apenas às empresas prestadoras de serviços, cujo objeto social consistisse no fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei nº Lei 6.019/74. Negavam o mesmo direito às demais empresas, que não se enquadravam nessa situação, sob a alegação de que nestas há uma intermediação da mão-de-obra contratada, cujos empregados ficam sob a responsabilidade da empresa tomadora do serviço.

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua 1ª Turma, atualmente, vem apreciando a matéria no sentido de acolher o direito de tributar tão somente a taxa de administração, desde que a empresa tenha por objetivo social o fornecimento de mão-de-obra temporária, sob os mesmos fundamentos do TRF da 4ª Região, limitando, no entanto, tal direito ao período anterior à vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal (29.03.04), a exemplo das ementas a seguir reproduzidas:

Processual civil e tributário. Mandado de Segurança. Empresa de trabalho temporário. Contribuições: COFINS/PIS/CSLL. Incidência.

Salários dos trabalhadores e encargos sociais. Repasse pela empresa tomadora. Real faturamento: taxa de administração.

I – A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”. *O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva [...] Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.*

Precedentes do E STJ acerca da distinção. [...] (REsp nº 411.580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/02).

II – Os valores referentes ao pagamento de salários e respectivos encargos sociais dos trabalhadores são repassados pela empresa tomadora como meras entradas na empresa de trabalho temporário, uma vez que pertencentes a terceiros, não podendo, pois, ser considerados para fins de incidência tributária.

¹⁰ TRF da 4ª Região, AMS nº 2004.70.01.004377-5/PR, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, u.v., DJU 05.04.2006.

III – Recurso improvido.¹¹ (Grifou-se).

PIS e COFINS. Empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária. Salários e encargos sociais. Base de cálculo.

I – Na vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, 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 recolhidos pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária, em homenagem ao princípio da legalidade. Precedente: REsp nº 954.719/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007.

II – Na hipótese dos autos, a empresa prestadora de serviços de agenciamento, locação e cessão de mão-de-obra temporária impetrou mandado de segurança em 25.05.2005, objetivando o reconhecimento de seu direito líquido e certo de recolher PIS/COFINS somente sobre a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, excluindo-se da base de cálculo os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

III – Nesse panorama, observando-se o princípio *tempus regit actum*, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários, pela fornecedora de serviço de mão-de-obra, não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, em face do disposto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

IV – Recurso especial provido.¹² (Grifou-se).

A 2ª Turma do STJ, ao apreciar a matéria, sobre o que denomina contrato de locação de mão-de-obra, por inexistir previsão legal, entende indevida a exclusão desses valores da base de cálculo do PIS/COFINS, como se extrai das ementas a seguir colacionadas:

Tributário. PIS e COFINS. Base de cálculo. Locação de mão-de-obra. Salários e encargos pagos aos trabalhadores cedidos. Incidência.

1. O faturamento, entendido como receita bruta obtida por meio das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, constitui a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. *Conforme decidido pela Segunda Turma, na assentada de 13 de novembro de 2007 (REsp 954.719/SC, Rel. Min. Herman Benjamin), no caso de empresas de intermediação de mão-de-obra, os valores recebidos dos tomadores de serviços ingressam no caixa do empresário, por direito próprio, em face do exercício do seu objeto social (locação de mão-de-obra), e correspondem ao faturamento da empresa.*

3. *Diante da ausência de previsão legal, os salários e os encargos sociais que a empresa locadora de mão-de-obra desembolsa, em razão das pessoas que coloca à*

¹¹ REsp 827.194/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 11/12/2007, DJ e 24/03/2008.

¹² REsp 901107, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, por maioria, DJe: 19/11/2008.

disposição do tomador de serviços, não podem ser excluídos do âmbito das Contribuições Sociais incidentes sobre o faturamento.

4. Agravo Regimental não provido.

Processual civil e tributário – CPC, Art. 535: Ausência de violação – Empresas locadoras de mão-de-obra – PIS e COFINS: Incidência – Precedentes.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem analisa, ainda que implicitamente, a tese objeto dos dispositivos legais apontados pela parte.

2. *É legítima a incidência do PIS e da COFINS tendo como base de cálculo o faturamento das empresas locadoras de mão-de-obra, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.*

3. *Em razão dessa orientação do Excelso Pretório, e das expressas disposições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus colaboradores terceirizados ou empregados.*

4. Recurso especial provido, para acolher o pedido alternativo de reforma do acórdão recorrido.¹³ (Grifou-se).

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça apreciando matéria análoga, relativa ao ISSQN, manifestou entendimento sobre o que deve se entender por receita bruta ou faturamento, como se depreende da seguinte ementa:

Tributário. ISS. Empresas que agencia mão-de-obra.

1. Há de se compreender, por ser a realidade fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços.

2. Atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico.

3. O ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado.

4. *Não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária.*

5. Impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.

6. Embargos conhecidos e providos para fazer prevalecer pelo paradigma, com o consequente provimento do Recurso Especial, para que o ISS incida, apenas,

¹³ REsp 939.484/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008.

sobre o valor fixado para a taxa de agenciamento, excluídas as demais parcelas.¹⁴ (Grifou-se).

É curioso observar que o princípio da legalidade serve como fundamento tanto para a 2ª Turma sustentar que os ingressos financeiros são tributados porque inexistente lei isentando, como para embasar o entendimento diverso adotado pela 1ª Seção, na ementa acima colacionada, que julgamos a mais acertada, posto que inexistente previsão legal para tributar valores que não consistem receita ou faturamento.

Quanto ao fundamento utilizado pela 2ª Turma, estampado nas ementas anteriormente reproduzidas, permitimo-nos discordar do mesmo, pois não se trata de isenção não prevista em lei; ao contrário, trata-se de admitir como “receita” o que “receita” não é. Tais arestos a nosso ver se distanciam da questão principal, que diz respeito ao conceito de receita, que decorre da própria Constituição Federal e dos diversos precedentes do STF sobre a matéria, reconhecido inclusive em uma das ementas acima colacionadas, de relatoria da eminente Ministra Eliana Calmon.

Aliás, embora não se trate da mesma matéria, e ainda não se tenha uma decisão definitiva, em vista da liminar concedida na ADCMC nº 18, pelo Supremo Tribunal Federal, que suspendeu o julgamento dos recursos que envolvessem a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98, não se pode olvidar que a maioria dos Ministros vem reconhecendo o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, tendo o relator do processo, o Min. Marco Aurélio de Mello, acolhido a tese do contribuinte, no RE 240.785.

Do mesmo modo, e pelos mesmos fundamentos, sustentados pelo Ministro Relator Marco Aurélio, na decisão acima comentada, entendemos que os valores antecipados pelos tomadores de serviço às empresas prestadoras de serviços, para pagar a mão-de-obra e encargos sociais, assim como o ICMS, constituem desembolso destinado a remunerar o pessoal contratado para a realização do serviço. Assim, não integram o faturamento ou a receita do contribuinte, concebido nos estritos termos já definidos pelo STF, isto é, como resultante da venda de mercadorias, de serviços ou de ambos.

Note-se, assim, que, lamentavelmente, o STJ, embora não tenha pacificado o entendimento acerca dessa matéria, pelos precedentes aqui analisados, tudo indica que deverá reconhecer tão somente às empresas que tenham por objeto social o fornecimento de mão-de-obra temporária, no período que antecede às leis 10.637/03 e 10.833/03, o direito de tributar a taxa de administração. Exclui da base de cálculo do PIS/COFINS a mão-de-obra e os encargos sociais, em total discriminação ao nosso sentir, às demais empresas prestadoras de serviços, que da mesma forma que essas acabam por tributar valores que, computados como receita, tenham sido utilizados para remunerar seus funcionários e os respectivos encargos sociais e insuomos, correspondendo, na maioria das vezes, 90% da base de cálculo dessas exações. Isso, aliás, beira definitivamente ao confisco e compromete a capacidade contributiva desses contribuintes, princípios constitucionais que merecem ser respeitados.

¹⁴ RESP 613.709, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, DJ: 17/12/2007.

Considerações finais

Diante dos aspectos analisados, considerando que a Constituição Federal confere à União competência tributária para a instituição de contribuições sociais (COFINS e PIS) incidentes sobre a “receita” ou “faturamento” das empresas, segundo a nova redação dada pela EC 20/98, que alterou as disposições do art. 195, inciso I da CRFB, posteriormente à Lei 9.718/98, nem por isso constitucionalizando-a, no que tange ao conceito de receita bruta, conclui-se que os valores indevidamente “computados como receitas”, mas integrantes do custo, para efeito de pagamento de salários e encargos sociais, previamente pactuados, não podem ser considerados como efetiva “receita” auferida pelas prestadoras de serviço, nos termos da previsão constitucional, nem mesmo sob a égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sob pena de entendimento contrário violar o princípio constitucional da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º) e do não-confisco (CF, art. 150, inciso IV).

Referências

ATALIBA, Geraldo. *ISS e base imponible. Estudos e pareceres de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1978, v. 1, p. 81, 85 e 91.

ÁVILA, René Bergmann e PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 223.

BOTALLO, Eduardo. Base imponible do ISS e das contribuições para o PIS e a COFINS. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 23/99, texto n. 1/14188, p. 667.

MACHADO, Hugo de Brito. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 1/12933.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Variações cambiais nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 24/99, texto n. 1/14238, p. 699.

PEREIRA, João Luís de Souza. PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 615.