



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.444 - RS (2011/0003714-6)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **RANDON ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA**
ADVOGADO : **JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PIS E COFINS. SISTEMÁTICA DOS CINCO MAIS CINCO. EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO. INCABIMENTO.

1. Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação – não sendo esta expressa – somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (EREsp 435.835/SC, julgado em 24.03.04).

2. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 1.002.932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que a prescrição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve seguir os seguintes critérios: a) o prazo é de cinco anos para os pagamentos efetuados após a entrada em vigor da Lei Complementar 118/05 e; b) aplica-se a sistemática dos "cinco mais cinco" para os recolhimentos efetuados anteriormente, mas que, na data da vigência da novel legislação, fiquem, no máximo, um quinquênio da contagem do íterim temporal.

3. O valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

4. Recurso especial conhecido e provido em parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins (Presidente), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de junho de 2011(data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.444 - RS (2011/0003714-6)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : RANDON ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA
ADVOGADO : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de recurso especial fundado na alínea "a" do inciso III do art. 105 da Constituição da República e interposto por Randon Administradora de Consórcios Ltda contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005.

1. Está pacificado na jurisprudência que o valor do ICMS apurado no preço de venda de mercadorias se inclui na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes do STJ e deste Tribunal. Súmulas nºs 68 e 94 do STJ.

2. Assim como o ICMS está embutido no preço da mercadoria vendida, o ISS compõe o montante cobrado pelo serviço prestado, incluídos, portanto, na base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. O e. Superior Tribunal de Justiça, em julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327043, decidiu, por unanimidade, que se aplica o prazo prescricional do referido art. 3º da LC 118/2005 às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, pelo que se encontram prescritas as parcelas anteriores aos cinco anos que antecedem o ajuizamento da ação (e-STJ fl. 212).

Os embargos de declaração opostos foram acolhidos em parte para fins de prequestionamento (e-STJ fl. 222).

No recurso especial o recorrente aponta contrariedade aos arts. 150, § 4º, e 168 do Código Tributário Nacional - CTN e LC 118/05. Sustenta, em síntese: (a) ser decenal o prazo para a repetição de indébito de tributos sujeitos à homologação (tese dos "cinco mais cinco"), e (b) que a Lei Complementar nº 118 não pode retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Alega, ainda, que o aresto recorrido violou o disposto nos arts. 110 do CTN e 2º e 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 e Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois a decisão recorrida "ao incluir o ISSQN na base de cálculo, estar-se-á deturpando o sentido da lei, além de transgredir norma constitucional pétrea, qual seja, a de que a União Federal pode somente agir nos limites impostos pela norma legal, sob pena de praticar ato inválido" (e-STJ fl. 237), razão pela qual não pode haver a incidência do PIS e da COFINS.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Simultaneamente, a recorrente interpôs recurso extraordinário (e-STJ fls. 243-255).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao especial às e-STJ fls. 261-285.

Admitido na origem (e-STJ fls. 310-313), subiram os autos a esta Corte.

O recurso extraordinário, por sua vez, foi sobrestado por tratar de tema submetido ao Supremo Tribunal Federal sob o regime do art. 543-B do Código de Processo Civil (e-STJ fl. 314).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.444 - RS (2011/0003714-6)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PIS E COFINS. SISTEMÁTICA DOS CINCO MAIS CINCO. EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO. INCABIMENTO.

1. Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação – não sendo esta expressa – somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (EREsp 435.835/SC, julgado em 24.03.04).

2. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 1.002.932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que a prescrição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve seguir os seguintes critérios: a) o prazo é de cinco anos para os pagamentos efetuados após a entrada em vigor da Lei Complementar 118/05 e; b) aplica-se a sistemática dos "cinco mais cinco" para os recolhimentos efetuados anteriormente, mas que, na data da vigência da novel legislação, fiquem, no máximo, um quinquênio da contagem do íterim temporal.

3. O valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

4. Recurso especial conhecido e provido em parte.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Para melhor exame dos questionamentos, passo a examiná-los destacadamente:

a) Da prescrição.

Discute-se, no recurso em análise, o prazo prescricional para pleitear-se a restituição/compensação de créditos tributários diante das disposições legais trazidas pela Lei Complementar nº 118/05.

Com efeito, a pretexto de interpretar o art. 168, I, do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 estatuiu que a extinção do crédito tributário, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento em que for efetuado o pagamento antecipado previsto no art. 150, § 1º, do CTN.

Em seguida, o art. 4º da Lei Complementar nº 118/05 estabeleceu a *vacatio legis* de 120 dias e rematou prescrevendo que o sobredito art. 3º deveria ser aplicado consoante o art. 106, I, do CTN, autorizando-se a incidência do novel comando legal aos fatos pretéritos.

Após intenso debate sobre a adequação dos mandamentos em tela perante os princípios constitucionais insculpidos nos arts. 2º e 5º, XXXVI, da Carta Magna – respectivamente a consagração da autonomia e independência entre os Poderes Legislativo e Judiciário e a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada –, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, na sessão do dia 06.06.07, acolheu o incidente de inconstitucionalidade suscitado nos EREsp nº



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

644.736/PE (acórdão publicado no DJU de 27.08.07).

Seguindo o voto do Relator, Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, os integrantes daquele órgão, por unanimidade, consideraram inconstitucional a expressão "observado quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/05.

Ao justificar o posicionamento adotado, o voto condutor cuidou, ainda, de buscar a compatibilização do antigo entendimento jurisprudencial com as alterações advindas da edição da LC nº 118/05, na parte hígida, mantendo a aplicação daquele em relação aos pagamentos realizados anteriormente à edição dessa lei complementar, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos, contados da entrada em vigor das novas disposições.

Essa orientação foi recentemente ratificada pela Primeira Seção ao julgar o REsp 1.002.932/SP (DJe de 18.12.09), submetido ao colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C no CPC, quando se ressaltou que:

(a) "em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002 (...))"; e

(b) o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido se ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica.

Segue a ementa do referido acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspectiva.

2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: *relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.*

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (**AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada:

"Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração.

(...)

... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8º, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3ª ed., vol. 1º, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1º, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1º e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2ª ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3ª ed., págs. 294 a 296).

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expandida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (destaques no original).

No presente caso, parte dos pagamentos em contenda foram efetuados em período anterior à vigência da LC nº 118/05, de forma que, em relação a esses, deve-se seguir a "sistemática dos cinco mais cinco", segundo a qual a prescrição do direito de pleitear a restituição/compensação, nos tributos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sujeitos a lançamento por homologação, ocorrerá após expirado o prazo de cinco anos contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Assim, como a ação foi ajuizada em 07.12.2006, somente estariam atingidos pela prescrição os pagamentos referentes aos fatos geradores anteriores a 07.12.1996.

Por outro lado, não se vislumbra o decurso do prazo prescricional em relação aos recolhimentos indevidos realizados após a vigência da Lei Complementar nº 118/05.

b) Da incidência do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O recorrente alega, ainda, que o aresto recorrido violou o disposto nos arts. 110 do CTN e 2º e 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 e Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pretendendo a exclusão do ISSQN da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, pois aquele não integra o faturamento da empresa.

No ponto, o acórdão recorrido não merece reforma.

A propósito do tema, esta a sua fundamentação:

O pleno do Supremo Tribunal Federal, examinando o Rext nº 240.785/MG, com julgamento ainda não concluído, por meio de voto de seis Ministros, pronunciou-se no sentido de ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. No entanto, oportuno levar em consideração, que foi proposta uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 18), em 10/10/2007, pela Presidência da República, objetivando ver declarada a validade formal e material da norma contida no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, o que implicaria na legitimação da cobrança do PIS e COFINS inclusive sobre o ICMS, cujo provimento pode alterar o entendimento que vem ganhando contornos na Suprema Corte acerca desta Matéria.

Por esses fundamentos, não há falar em exclusão do valor do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Com efeito, o ISS é um imposto que incide sobre o valor dos serviços prestados. Assim como o ICMS **integra** o preço final da mercadoria, isto é, compõe, junto com outros elementos (custos, despesas de transporte, etc.) o valor final cobrado do adquirente, o ISS compõe o preço apurado como pagamento pelo serviço prestado. O valor do ISS está embutido no preço cobrado pelo serviço, fazendo parte da receita auferida, integrando, portanto, o faturamento da empresa para fins de incidência da base de cálculo das aludidas contribuições (e-STJ fls 209-210).

O ISSQN incide sobre o preço dos serviços prestados. O valor auferido integra a receita bruta do prestador de serviços. O ISSQN é custo do prestador e integra a receita do contribuinte, pois somente pertencerá ao Município se for pago. Os tributos incidentes sobre operações mercantis ou sobre serviços integram o preço das operações e constituem receita do empresário.

Esta Corte, por sua jurisprudência, consolidou este entendimento com relação ao ICMS, nas Súmulas nºs 68 e 94.

Confira-se, ainda, da legislação :

Lei 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Lei 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Por outro lado, a dedução de receitas da base de cálculo de tributo é benefício fiscal e como tal demanda lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF-88) e interpretação restritiva (cf. art. 111 do CTN), de modo que à míngua de lei específica não se encontra o intérprete autorizado a estender benefício fiscal a quem não foi contemplado pela legislação.

A propósito, e por todos, o seguinte precedente:

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).

(...)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, 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 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 346.084-6/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 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.

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, 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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 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. "Não-cumulatividade no PIS e na COFINS", apud "Não-cumulatividade do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 Marco 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 Marco 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.

(...)

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1141065/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Ante o exposto, conheço do recurso especial e dou-lhe provimento em parte.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0003714-6

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.228.444 / RS

Número Origem: 200671070068076

PAUTA: 16/06/2011

JULGADO: 16/06/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : RANDON ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA

ADVOGADO : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque."

Os Srs. Ministros Humberto Martins (Presidente), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.