



Solução de Consulta nº 155 - Cosit

Data 24 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRABALHO TEMPORÁRIO. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E DE ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. DECRETO Nº 10.060, DE 2019.

Na relação de trabalho temporário, a empresa de trabalho temporário, a quem compete remunerar e assistir os trabalhadores temporários, é responsável pelos encargos das obrigações trabalhistas e previdenciárias dos trabalhadores contratados e colocados à disposição da tomadora dos serviços. Essas obrigações devem ser discriminadas na nota fiscal, juntamente com a taxa de agenciamento, e representam custos ou despesas incorridos pela realização dos serviços, compondo a receita bruta da empresa.

A base de cálculo da Cofins apurada pela sistemática não cumulativa deve considerar a totalidade dos valores recebidos pela empresa de trabalho temporário, que depois serão utilizados para pagamento de salários dos trabalhadores temporários e dos respectivos encargos sociais, não havendo previsão legal para a exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, arts. 1º, 4º, 5º, 9º, 10 e 11; Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; e Decreto nº 10.060, de 2019, arts. 3º, 8º a 11, 13, 17, 20 a 23, e 32.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRABALHO TEMPORÁRIO. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS A PAGAMENTO DE SALÁRIOS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E DE ENCARGOS SOCIAIS A ELES RELATIVOS. DECRETO Nº 10.060, DE 2019.

Na relação de trabalho temporário, a empresa de trabalho temporário, a quem compete remunerar e assistir os trabalhadores temporários, é responsável pelos encargos das obrigações trabalhistas e previdenciárias dos trabalhadores contratados e colocados à disposição da tomadora dos serviços. Essas obrigações devem ser discriminadas na nota fiscal, juntamente com a taxa de agenciamento, e representam custos ou despesas incorridos pela realização dos serviços, compondo a receita bruta da empresa.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pela sistemática não cumulativa deve considerar a totalidade dos valores recebidos pela empresa de trabalho temporário, que depois serão utilizados para pagamento de salários dos trabalhadores temporários e dos respectivos encargos sociais, não havendo previsão legal para a exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, arts. 1º, 4º, 5º, 9º, 10 e 11; Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; e Decreto nº 10.060, de 2019, arts. 3º, 8º a 11, 13, 17, 20 a 23, e 32.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, informando ter como ramo de atividade serviços de locação de mão de obra temporária, seleção e agenciamento de mão de obra e serviços de limpeza, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à tributação da receita proveniente dos serviços de locação de mão de obra temporária.

2. Em síntese, expõe o seguinte:
 - 2.1. relata que, por ser empresa preponderantemente atuante na locação de mão de obra temporária, recebe uma taxa de agenciamento de seus clientes a título de receita de prestação de serviços;
 - 2.2. informa que a taxa de agenciamento é pactuada no momento da contratação;
 - 2.3. diz que, apesar de considerar como receita da prestação de serviços apenas a taxa de agenciamento, tem sofrido tributação de todos os valores que recebe de seus clientes, como reembolso de salários, benefícios pagos aos empregados temporários, impostos sobre as folhas de pagamento e a referida taxa de agenciamento;
 - 2.4. argumenta que os valores recebidos a título de salários, benefícios pagos aos empregados temporários e impostos sobre as folhas de pagamento não são receitas próprias, sendo somente recebidos como reembolso pagos pelos seus clientes;

2.5. explica que sua dúvida reside na forma de tributação dos valores por ela recebidos; ou seja, se deverá tributar apenas os valores recebidos a título de taxa de agenciamento dos seus serviços ou a totalidade dos valores recebidos à título de reembolso de despesas;

2.6. apresenta como fundamentação legal o Decreto nº 10.060, de 14 de outubro de 2019, art. 32, § 1º, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

3. Em seguida, apresenta os seguintes questionamentos:

1) Considerando o disposto no Decreto n. 10.060/2019, artigo 32, § 1º, é possível concluir que nos serviços de locação de mão-de-obra, o valor da receita bruta corresponde somente à taxa de agenciamento?

2) Considerando o objeto social de locação de mão-de-obra temporária, para fins de base de cálculo do PIS não cumulativo e do COFINS não cumulativo, a Consulente deve considerar a taxa de agenciamento como sua receita bruta, excluindo-se valores recebidos à título de repasse envolvida na mão-de-obra temporária, como folha de pagamento, benefícios e impostos da folha dos temporários?

Fundamentos

Preliminares

4. À partida, cumpre destacar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

6. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

Do trabalho temporário segundo a Lei nº 6.019, de 1974, antes da alteração pela Lei nº 13.429, de 2017, e segundo o Decreto nº 73.841, de 1974:

7. De acordo com a exposição da consultante, cujo objeto social é a locação de mão de obra temporária, pode-se inferir que sua dúvida, relativa à apuração da receita bruta e à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, surge com o advento do Decreto nº 10.060, de 2019, que revogou o Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, ambos regulamentando a Lei nº 6.019, de 1974, que dispõe sobre trabalho temporário.

8. Ainda sob a vigência da legislação anterior, a Coordenação-Geral de Tributação manifestou-se sobre a locação de mão de obra temporária, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 97, de 29 de junho de 2016. Mesmo que não se aplique a vinculação à SC Cosit nº 97, de 2016, nos termos do disposto nos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013¹, uma vez que se apoia em dispositivos legais e normativos atualmente alterados e revogados, respectivamente, cabe transcrever parte de seu texto para a presente análise (sublinhados não constantes do original).

SC COSIT Nº 97, DE 2016:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

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

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

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 1974, arts. 4º, 9º e 11; Lei nº 9.718, de 27, de 1998, arts. 2º e 3º Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; e Decreto nº 73.841, de 1974, arts. 8º, 11, 14, 21, 26 e 33.

(...)

¹ Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento

Fundamentos

6. Na inicial, a consulente informa ser prestadora de serviço de locação de mão-de-obra temporária, sendo, assim, conveniente reproduzir o que dispõem os arts. 4º, 9º e 11 da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, a qual dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas:

*“Art. 4º - Compreende-se como **empresa de trabalho temporário** a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, **por elas remunerados e assistidos.***

(...)

Art. 9º - O contrato entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente deverá ser obrigatoriamente escrito e dele deverá constar expressamente o motivo justificador da demanda de trabalho temporário, assim como as modalidades de remuneração da prestação de serviço.

(...)

*Art. 11 - O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei. **Parágrafo único.** Será nula de pleno direito qualquer cláusula de reserva, proibindo a contratação do trabalhador pela empresa tomadora ou cliente ao fim do prazo em que tenha sido colocado à sua disposição pela empresa de trabalho temporário.” (grifou-se)*

7. O Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, que regulamenta a Lei nº 6.019, de 1974, determina o seguinte em seus arts. 8º, 11, 14, 21, 26 e 33:

*“Art 8º - **Cabe à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários** relativamente aos seus direitos, consignados nos artigos 17 a 20 deste Decreto.*

(...)

Art 11. - A empresa de trabalho temporário é obrigada a apresentar ao agente da fiscalização, quando solicitada, o contrato firmado com o trabalhador temporário, os comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como os demais elementos probatórios do cumprimento das obrigações estabelecidas neste Decreto.

(...)

Art 14. - Considera-se empresa tomadora de serviço ou cliente, para os efeitos deste Decreto; a pessoa física ou jurídica que, em virtude de necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de tarefas, contrate locação de mão-de-obra com empresa de trabalho temporário.

(...)

Art 21. - A empresa de trabalho temporário é obrigada a celebrar contrato individual escrito de trabalho temporário com o trabalhador, no qual constem expressamente os direitos ao mesmo conferidos, decorrentes da sua condição de temporário.

(...)

Art 26. - Para a prestação de serviço temporário é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente, dele devendo constar expressamente:

I - o motivo justificador da demanda de trabalho temporário;

II - a modalidade de remuneração da prestação de serviço, onde estejam claramente discriminadas as parcelas relativas a salários e encargos sociais.

(...)

Art 33 - **O recolhimento das contribuições Previdenciárias, inclusive as do trabalhador temporário, bem como da taxa de contribuição do seguro de acidentes do trabalho, cabe à empresa de trabalho temporário, independentemente do acordo a que se refere o art. 237 do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 72.771 de 6 de setembro de 1973. De conformidade com instruções expedidas pelo INPS.**” (grifou-se)

8. Verifica-se, pela exposição acima, que, inquestionavelmente, a responsabilidade pelos encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores temporários é da empresa de trabalho temporário, definida como aquela cuja atividade consiste em colocar, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados e por ela remunerados e assistidos, à disposição de outras empresas.

9. Assim, os dispêndios com “benefícios ou salários, e encargos” relativos aos trabalhadores temporários nada mais são que custos ou despesas da atividade da empresa de trabalho temporário, como ocorre com qualquer outra pessoa jurídica que tem custos e despesas em sua atividade.

10. Aliás, no caso das empresas de trabalho temporário há a particularidade de esses custos e despesas serem atribuídos a ela por força da legislação e não por força negocial. Assim, haverá nulidade de eventuais disposições contratuais que transfiram juridicamente tais custos e despesas para a empresa tomadora dos serviços.

9. Observa-se que a SC Cosit nº 97, de 2016, ao afirmar que os dispêndios com “benefícios ou salários, e encargos” relativos aos trabalhadores temporários correspondem a custos ou despesas da atividade da empresa de trabalho temporário e não a reembolso de despesas, baseou-se no fato de a empresa de trabalho temporário ser a responsável pelos encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores temporários, os quais são por ela remunerados e assistidos.

Do trabalho temporário segundo a nova redação da Lei nº 6.019, de 1974, dada pela Lei nº 13.729, de 2017, e segundo o Decreto nº 10.060, de 2019:

10. Ocorre que a Lei nº 6.019, de 1974, foi alterada pela Lei nº 13.429, de 2017, cabendo reproduzir a nova redação dos seguintes artigos:

Lei nº 6.019, de 1974:

Art. 1º *As relações de trabalho na empresa de trabalho temporário, na empresa de prestação de serviços e nas respectivas tomadoras de serviço e contratante regem-se por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017)*

(...)

Art. 4º Empresa de trabalho temporário é a pessoa jurídica, devidamente registrada no Ministério do Trabalho, responsável pela colocação de trabalhadores à disposição de outras empresas temporariamente. (Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017)

(...)

Art. 5º Empresa tomadora de serviços é a pessoa jurídica ou entidade a ela equiparada que celebra contrato de prestação de trabalho temporário com a empresa definida no art. 4º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017)

(...)

Art. 5º-B. O contrato de prestação de serviços conterá: (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

I - qualificação das partes; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

II - especificação do serviço a ser prestado; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

III - prazo para realização do serviço, quando for o caso; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

IV - valor. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

(...)

Art. 9º O contrato celebrado pela empresa de trabalho temporário e a tomadora de serviços será por escrito, ficará à disposição da autoridade fiscalizadora no estabelecimento da tomadora de serviços e conterá: (Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017)

I - qualificação das partes; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

II - motivo justificador da demanda de trabalho temporário; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

III - prazo da prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

IV - valor da prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

V - disposições sobre a segurança e a saúde do trabalhador, independentemente do local de realização do trabalho. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

(...)

Art. 10. Qualquer que seja o ramo da empresa tomadora de serviços, não existe vínculo de emprego entre ela e os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário. (Redação dada pela Lei nº 13.429, de 2017)

(...)

§ 7º A contratante é subsidiariamente responsável pelas obrigações trabalhistas referentes ao período em que ocorrer o trabalho temporário, e o recolhimento das contribuições previdenciárias observará o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

Art. 11 - O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.

Parágrafo único. Será nula de pleno direito qualquer cláusula de reserva, proibindo a contratação do trabalhador pela empresa tomadora ou cliente ao fim do prazo em que tenha sido colocado à sua disposição pela empresa de trabalho temporário.

11. Torna-se oportuno, para facilitar a análise, reproduzir o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, citada no § 7º do art. 10 da Lei nº 6.019, de 1974:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

12. Dos textos legais acima, cabe destacar que:

12.1. não existe vínculo de emprego entre a empresa tomadora de serviços e os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário;

12.2. a empresa tomadora de serviços (contratante) é subsidiariamente responsável pelas obrigações trabalhistas referentes ao período em que ocorrer o trabalho temporário e deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a título de recolhimento de contribuições previdenciárias, em nome da empresa de trabalho temporário, que poderá compensar esse valor por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devida sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

13. O Decreto nº 10.060, de 2019, ao regulamentar a nova redação da Lei nº 6.019, de 1974, dispõe:

Art. 3º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

*I - **empresa de trabalho temporário** - pessoa jurídica, devidamente registrada no Ministério da Economia, responsável pela colocação de trabalhadores temporários à disposição de outras empresas, tomadoras de serviços ou clientes, que deles necessite, temporariamente;*

*II - **empresa tomadora de serviços ou cliente** - pessoa jurídica ou entidade a ela equiparada que, em decorrência de necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou de demanda complementar de serviços, celebre contrato de prestação de serviços de colocação de trabalhadores temporários com empresa de trabalho temporário;*

*III - **trabalhador temporário** - pessoa física contratada por empresa de trabalho temporário, colocada à disposição de uma empresa tomadora de serviços ou cliente, destinada a atender a necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou a demanda complementar de serviços;*

(...)

*Art. 8º **Compete à empresa de trabalho temporário remunerar e assistir os trabalhadores temporários quanto aos seus direitos, a que se referem os art. 20 ao art. 23.***

(...)

Art. 9º A empresa de trabalho temporário fica obrigada a anotar, nas anotações gerais da Carteira de Trabalho e Previdência Social do trabalhador temporário, ou em meio eletrônico que a substitua, a sua condição de temporário, conforme regulamentado em ato do Ministro de Estado da Economia.

(...)

Art. 10. A empresa de trabalho temporário fica obrigada a apresentar ao agente da fiscalização, quando solicitado, o contrato celebrado com o trabalhador temporário, a comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias e os demais documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações estabelecidas neste Decreto.

Art. 11. A empresa de trabalho temporário fica obrigada a discriminar, separadamente, em nota fiscal os valores pagos a título de obrigações trabalhistas e fiscais e a taxa de agenciamento de colocação à disposição dos trabalhadores temporários.

(...)

Art. 13. É vedado à empresa de trabalho temporário cobrar do trabalhador qualquer importância, mesmo a título de mediação de mão de obra, a qual poderá apenas efetuar os descontos previstos em lei.

Parágrafo único. A infração ao disposto neste artigo importa o cancelamento do registro para funcionamento da empresa de trabalho temporário, sem prejuízo das sanções administrativas e penais cabíveis.

(...)

Art. 17. Independentemente do ramo da empresa tomadora de serviços ou cliente, não existe vínculo empregatício entre esta e os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário.

(...)

Art. 20. Ao trabalhador temporário são assegurados os seguintes direitos:

I - remuneração equivalente àquela percebida pelos empregados da mesma categoria da empresa tomadora de serviços ou cliente, calculada à base horária, garantido, em qualquer hipótese, o salário-mínimo regional;

II - pagamento de férias proporcionais, calculado na base de um doze avos do último salário percebido, por mês trabalhado, nas seguintes hipóteses:

a) dispensa sem justa causa,

b) pedido de demissão; ou

c) término normal do contrato individual de trabalho temporário;

III - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, na forma prevista em lei;

IV - benefícios e serviços da Previdência Social;

V - seguro de acidente do trabalho; e

VI - anotação da sua condição de trabalhador temporário em sua Carteira de Trabalho e Previdência Social, em anotações gerais, conforme regulamentado em ato do Ministro de Estado da Economia.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II do caput, será considerada como mês completo a fração igual ou superior a quinze dias úteis.

Art. 21. A jornada de trabalho para os trabalhadores temporários será de, no máximo, oito horas diárias.

§ 1º A jornada de trabalho poderá ter duração superior a oito horas na hipótese de a empresa tomadora de serviços ou cliente utilizar jornada de trabalho específica.

§ 2º As horas que excederem à jornada normal de trabalho serão remuneradas com acréscimo de, no mínimo, cinquenta por cento.

Art. 22. Será assegurado ao trabalhador temporário o acréscimo de, no mínimo, vinte por cento de sua remuneração quando trabalhar no período noturno.

Art. 23. Será assegurado ao trabalhador temporário o descanso semanal remunerado nos termos do disposto na Lei nº 605, de 5 de janeiro de 1949.

(...)

Art. 32. Para a prestação de serviços de colocação de trabalhadores temporários à disposição de outras empresas, é obrigatória a celebração de contrato escrito entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviços ou cliente, do qual constarão expressamente:

I - a qualificação das partes;

II - a justificativa da demanda de trabalho temporário;

III - o prazo estabelecido para a prestação de serviços;

IV - o valor estabelecido para a prestação de serviços; e

V - as disposições sobre a segurança e a saúde do trabalhador, independentemente do local em que seja prestado o serviço.

§ 1º O valor da prestação de serviços a que se refere o inciso IV do caput consiste na taxa de agenciamento da prestação de serviço de colocação à disposição de trabalhadores temporários.

14. Importa destacar que o disposto no § 1º do art. 32 do Decreto nº 10.060, de 2019, dispõe que o valor estabelecido para a prestação de serviços, constante do contrato realizado entre a prestadora e a tomadora do serviço, corresponde à taxa de agenciamento da prestação de serviço de colocação à disposição de trabalhadores temporários. Surge, assim, a dúvida suscitada pela consulente sobre a aplicação da definição de receita bruta para a atividade realizada pela empresa de trabalho temporário, o que será examinado a seguir.

Da receita bruta e incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob a égide da nova redação da Lei nº 6.019, de 1974, e do Decreto nº 10.060, de 2019

15. Sobre a receita bruta e a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base no regime não cumulativo, importa reproduzir a definição das respectivas bases de cálculo, conforme estabelecido no art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º **Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:**

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~IV~~ - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~**IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)**~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível

representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

16. Como se observa, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins compreende o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, incluindo-se a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas, nos termos do art. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

17. O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, assim define receita bruta:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

18. No caso em análise, a primeira questão formulada pela consulente consiste em esclarecer se os valores recebidos na prestação de serviços de trabalho temporário, exceto a taxa de agenciamento (sobre a qual não há dúvida), deverão ser computados no cálculo da receita bruta. Por meio da segunda questão, a consulente pretende esclarecer se a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponde apenas à taxa de agenciamento.

19. A consulente argumenta que os valores recebidos a título de salários, benefícios pagos aos empregados temporários e impostos sobre as folhas de pagamento não são receitas próprias, sendo somente recebidos como reembolso pagos pelos seus clientes.

20. Da legislação vigente sobre trabalho temporário, cabe destacar que:

20.1. o art. 11 da Lei nº 6.019, de 1974, dispõe que o contrato de trabalho celebrado entre a empresa e cada um dos assalariados colocados à disposição da empresa tomadora será obrigatoriamente por escrito, devendo constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores pela própria lei;

20.2. os encargos das obrigações trabalhistas, e conseqüentemente os encargos previdenciários, são de responsabilidade da empresa de trabalho temporário, a quem compete remunerar e assistir os trabalhadores temporários quanto a seus direitos (arts. 8º e 9º do Decreto nº 10.060, de 2019);

20.3. a empresa tomadora dos serviços não apresenta vínculo empregatício com os trabalhadores contratados pela empresa de trabalho temporário (art. 10 da Lei nº 6.019, de 1974).

21. O Decreto nº 10.060, de 2019, nos seus arts. 11 e 32, IV, § 1º não inovou em matéria de legislação tributária, nem poderia fazê-lo, em face do princípio da legalidade, apenas determinou, para fins de maior transparência do contrato, a discriminação, na Nota Fiscal, dos valores recebidos a título de “taxa de agenciamento” e de “reembolso das despesas com as obrigações trabalhistas e fiscais”, incorridas pela prestadora.

22. Nessa perspectiva, em que os elementos normativos caracterizadores da base de cálculo dos tributos devem estar previstos em lei, devem prevalecer os parâmetros e definições das leis tributárias na conformação dos institutos e instrumentos jurídicos do trabalho temporário, não sendo válida qualquer interpretação que lhes conceda nova roupagem jurídica a partir de dispositivo de norma infralegal meramente regulamentadora, natureza do Decreto nº 10.060, de 2019.

23. Por conseguinte, o § 1º do art. 32 do Decreto nº 10.060, de 2019, deve ser interpretado nos limites estritos da Lei nº 6.019, de 1974, e das leis de conteúdo tributário a que se subsume a matéria. Assim, a expressão “taxa de agenciamento”, ao se referir a “valor da prestação de serviços”, deve ser considerada no sentido de se discriminarem na Nota Fiscal esses valores e aqueles destinados ao pagamento de salários e encargos sociais da mão de obra envolvida na prestação do serviço.

24. Repisa-se que interpretação diversa quanto ao significado e alcance do § 1º do art. 32 do Decreto nº 10.060, de 2019, redundaria em inobservância do princípio da legalidade estrita e, em especial, da determinação constitucional de que **somente lei específica pode estabelecer a redução de base de cálculo de tributo.**

25. A definição legal da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é suficiente para aferição do crédito tributário, não podendo a norma infralegal afastar valores que já estariam incluídos na base de cálculo pela definição de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

26. Diante disso, não há que se falar em reembolso de despesa em relação aos valores recebidos pela empresa de trabalho temporário e posteriormente destinados a pagamento de salários dos trabalhadores temporários, benefícios e tributos incidentes sobre a folha de pagamento. A responsabilidade pelas obrigações trabalhistas e previdenciárias é obrigação da empresa de trabalho temporário. Essas obrigações devem ser discriminadas na nota fiscal, juntamente com a taxa de agenciamento, e representam custos ou despesas incorridos pela realização dos serviços, compondo receita bruta da empresa, nos termos do disposto do art. 12, incisos II e IV, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

27. Portanto, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa deve considerar a totalidade dos valores recebidos pela empresa de trabalho temporário, que em outro momento serão utilizados para pagamento de salários dos trabalhadores temporários e dos respectivos encargos sociais. Importa mencionar que não há, entre as receitas passíveis de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições (§ 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), previsão para a exclusão dos valores questionados pela consulente.

Conclusão

28. Diante do exposto, com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta informando-se que:

28.1. na relação de trabalho temporário, a empresa de trabalho temporário, a quem compete remunerar e assistir os trabalhadores temporários, é responsável pelos encargos das obrigações trabalhistas e previdenciárias dos trabalhadores contratados e colocados à disposição da tomadora dos serviços. Essas obrigações devem ser discriminadas na nota fiscal, juntamente com a taxa de agenciamento, e representam custos ou despesas incorridos pela realização dos serviços, compondo a receita bruta da empresa; e

28.2 a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa deve considerar a totalidade dos valores recebidos pela empresa de trabalho temporário, que depois serão utilizados para pagamento de salários dos trabalhadores temporários e dos respectivos encargos sociais, não havendo previsão legal para a exclusão desses valores da base de cálculo das contribuições.

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit