MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.910198/2016-33

Processo nº	10380.910198/2016-33
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-006.083 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de outubro de 2019
Recorrente	SERVAL SERVICOS E LIMPEZA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E DIREITOS APLICADOS NA ATIVIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

Tendo o sujeito passivo obtido provimento judicial assegurando-lhe o direito a calcular a contribuição não cumulativa somente sobre a taxa de administração, considerada seu faturamento, correspondente à remuneração pelo serviço de intermediação de mão de obra, somente gerarão créditos os bens e serviços adquiridos que forem aplicados nessa atividade.

Recurso Voluntário Improvido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo

contribuinte acima identificado em contraposição ao despacho decisório da repartição de origem que indeferira o Pedido de Ressarcimento da Cofins não cumulativa formulado pelo interessado.

Na análise do Pedido de Ressarcimento na repartição de origem, apurou-se que o contribuinte detinha ação judicial transitada em julgado que lhe assegurava o direito de considerar como receita tributável, para fins de incidência das contribuições (PIS/Cofins), apenas a taxa administrativa cobrada no exercício de sua atividade de intermediação de mão de obra.

Na referida ação judicial, o interessado pleiteou e obteve provimento judicial definitivo garantindo-lhe o direito de não incluir na base de cálculo das contribuições os valores referentes às remunerações repassadas aos trabalhadores, aos encargos sociais e trabalhistas e aos reembolsos de despesas (vale transporte, tíquete refeição, materiais de limpeza etc.), sendo considerado que tais parcelas representavam valores que apenas transitavam por sua contabilidade e que não representavam seu faturamento, tratando-se, em verdade, de gastos suportados pelos terceiros contratantes.

O direito creditório pleiteado pelo contribuinte se refere a despesas com alimentação dos trabalhadores, fardamento, vale transporte, material utilizado em serviço, serviços prestados por pessoas jurídicas (manutenção e informática), aluguéis, combustíveis, energia elétrica e locação de veículos e equipamentos.

Na apreciação do pedido de ressarcimento, a autoridade administativa considerou que, sendo a atividade do contribuinte restrita à prestação de serviço de cessão/locação de mão de obra e seu faturamento correspondente a apenas a taxa de administração, não abarcando o serviço de limpeza e de conservação (conforme consignado na ação judicial), o mero repasse de recursos realizado pelo tomador de serviço não constituía custo operacional e, por isso, não compunha a base de cálculo das contribuições.

Considerou, ainda, a repartição de origem que, se o valor repassado pelo tomador do serviço se referia à integralidade dos gastos realizados a esse título, tal fato significava que o contribuinte não arcava com qualquer parcela de PIS/Cofins eventualmente embutida nesses gastos, pois, de fato, era o tomador do serviço de cessão/locação de mão de obra que, na condição de consumidor final de fato, arcava com esses tributos, não cabendo ao pleiteante dos presentes autos o direito a crédito sobre esses dispêndios.

A autoridade administrativa argumentou, também, que, quanto ao art. 27, inciso II, da IN SRF n° 1.300/2012, tal dispositivo restringia a hipótese de ressarcimento de eventuais saldos credores de PIS e Cofins aos casos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, hipóteses essas não aplicáveis ao presente caso, pois, tendo o contribuinte obtido provimento judicial garantindo-lhe o direito de considerar como base de cálculo apenas a taxa administrativa, receita essa totalmente tributada pelas contribuições, os demais recebimentos seriam apenas repasses de terceiros, não incluídos em seu faturamento.

Nesse contexto, se o contribuinte não possuía vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero, ele se encontrava impedido de solicitar ressarcimento de eventuais créditos com base no referido dispositivo normativo, pois, para usufruir de tal benefício, ele deveria ter considerado como receita tributável tanto a taxa de administração quanto os demais ingressos afastados pela decisão judicial.

De acordo com o inciso X do art. 3° das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito a crédito relativo a alimentação dos trabalhadores, fardamento, vale transporte e material utilizado nos serviços se restringia às atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, atividades essas não prestadas pelo contribuinte, conforme restou consignado na ação judicial.

Quanto aos créditos relativos aos serviços vinculados, basicamente, à manutenção do escritório e de informática, a repartição de origem considerou que, de acordo com o art. 3° das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não se tratava de dispêndios consumidos ou aplicados diretamente na atividade de intermediação exercida pelo contribuinte, pois referidos gastos não podiam ser considerados necessários ao funcionamento administrativo da empresa, não se agregando, por conseguinte, ao seu objeto final.

No que se refere aos créditos relativos à aquisição de combustíveis, a glosa efetuada decorreu do entendimento de que, não obstante a previsão de direito a crédito na aquisição de combustíveis contida no art. 3°, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o parágrafo 2º, inciso II, do mesmo artigo vedava o crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição e, tendo sido tais combustíveis adquiridos diretamente de estabelecimentos varejistas, eles não geravam direito a crédito. Além disso, considerando que tais gastos não se enquadravam no conceito legal de insumo para a atividade desenvolvida pelo fiscalizado, os créditos vinculados a essa rubrica também foram glosados na íntegra.

Quanto à locação de veículos e equipamentos, considerou a repartição de origem que ela não gerava direito a crédito por se referir a despesas não expressamente relacionadas no art. 3º da Lei n° 10.637/2002 e da Lei n° 10.833/2003 e não enquadráveis no conceito de insumo para o tipo de atividade prestada pelo fiscalizado, uma vez que não era um serviço que fosse consumido ou se agregasse diretamente ao serviço de intermediação.

Por outro lado, no que tange aos aluguéis e taxas de condomínio, concluiu a autoridade administrativa que os pagamentos respectivos realizados junto a pessoas jurídicas se referiam a imóveis das filiais e da sede da empresa, tratando-se, portanto, de situação geradora de crédito que deveria ser reconhecido em sua íntegra.

Também os créditos decorrentes de gastos com energia elétrica consumida nas atividades da empresa foram acatados pela Fiscalização com base no art. 3°, IX, da Lei n° 10.637/2002 e art. 3°, III, da Lei nº 10.833/2003.

Considerando que os valores das contribuições retidos na fonte haviam sido suficientes para deduzir os débitos apurados pela fiscalização a partir das glosas efetuadas, não houve necessidade de lavratura de autos de infração, sendo ressaltado que, mesmo após esse aproveitamento, restaram saldos credores cujos pedidos de restituição encontravam-se sob análise no setor da repartição de origem denominado Seort.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) considerando que a sua receita tributável se restringia à taxa de administração, os valores das remunerações, encargos, uniformes, vale transporte, vale alimentação, planos de saúde e material de limpeza passaram a ser considerados receitas não tributáveis pelas

contribuições, gerando créditos em virtude das disposições contidas no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e no art. 27 da IN SRF nº 1.300/2012;

b) os créditos pleiteados foram calculados sobre insumos utilizados na prestação dos seus serviços (energia elétrica consumida nos seus estabelecimentos, aluguel de prédios pagos à pessoa jurídica, máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao seu ativo, edificações e benfeitorias, vale-transporte, vale refeição ou vale-alimentação, fardamento e uniformes fornecidos aos seus empregados), uma vez que se enquadra como empresa locadora de mão de obra especializada em limpeza, conservação e manutenção, conforme consta no seu Contrato Social.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO.
>
> Não há que se falar em vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme preceitua o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, se tais valores não integrarem a receita bruta da pessoa jurídica, não gerando assim, direito ao ressarcimento.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

O relator do voto condutor do acórdão de primeira instância destacou que, em relação ao item "Locação de Veículos e Equipamentos", apesar de ter constado do Termo de Verificação Fiscal que os créditos relacionados haviam sido glosados na íntegra, isso em verdade não aconteceu, pois, de acordo com os Demonstrativos Mensais de Apuração do PIS e da Cofins, dentre os créditos mantidos pela fiscalização, encontrava-se o de Locação de Veículos e Equipamentos.

Ressaltou, ainda, o julgador de piso que, à exceção da taxa de administração (remuneração pelo serviço de intermediação), os bens e serviços adquiridos não se destinavam ao patrimônio do contribuinte, pois representavam itens direcionados a terceiros, não se tratando, por conseguinte, de custos operacionais.

Arguiu, também, que o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava direito a crédito na aquisição dos insumos que seriam utilizados na produção do bem ou na prestação dos serviços, objetos da atividade-fim da empresa, bem como de créditos calculados sobre outras despesas ou encargos taxativamente listados nas leis de regência, sendo que, como o próprio contribuinte afirmara que não prestava serviços de limpeza e conservação, argumento esse acatado em juízo, os créditos deviam ser calculados somente sobre os bens e serviços relacionados à administração, pois os demais gastos não haviam sido suportados por ele, mas

pelos terceiros contratantes, assim como a remuneração, sendo esses gastos lançados na Fatura/Nota Fiscal como "Remuneração pelo agenciamento de mão de obra", juntamente com os "Encargos Sociais" e a "Comissão/Taxa de Administração".

Cientificado da decisão da DRJ em 13/11/2018 (e-fl. 713), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/12/2018 (e-fl. 714) e requereu a reforma do acórdão recorrido, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Ressarcimento amparado em decisão judicial transitada em julgado em que se assegurou ao Recorrente o direito de considerar como receita tributável, para fins de incidência das contribuições (PIS/Cofins), apenas a taxa administrativa cobrada no exercício de sua atividade de intermediação de mão de obra, excluindo-se, por conseguinte, as remunerações repassadas aos trabalhadores, os encargos sociais e trabalhistas e os reembolsos de despesas (vale transporte, tíquete refeição, materiais de limpeza etc.), por se considerar que tais parcelas apenas transitavam pela contabilidade e que não compunham o faturamento, tratando-se de gastos suportados pelos terceiros contratantes.

Nesse contexto, tem-se que, em conformidade com o provimento judicial obtido, a atividade do Recorrente se restringe à intermediação de mão de obra, não abarcando, por conseguinte, os serviços de limpeza e conservação, em razão do quê as aquisições de insumos utilizados nesses serviços não repercutem na apuração das contribuições não cumulativas devidas pelo Recorrente.

Somente custos operacionais essenciais à atividade administrativa desempenhada pelo Recorrente podem gerar créditos, observados os demais requisitos da lei, como, por exemplo, gastos com aluguéis, taxas de condomínio, energia elétrica e locação de veículos, gastos esses cujos créditos já foram reconhecidos na repartição de origem.

Há que se destacar desde já que, informado da compensação de ofício realizada pela repartição de origem dos créditos relativos a retenções na fonte com os débitos apurados durante a ação fiscal, o Recorrente não se contrapôs a tal procedimento, tratando-se, portanto, de matéria incontroversa.

Portanto, a controvérsia nestes autos se restringe ao direito de crédito em relação às aquisições de (i) alimentação para os trabalhadores, (ii) fardamento, (iii) vale transporte, (iv) material utilizado em serviço, (v) serviços de manutenção do escritório, (vi) informática e (vii) combustíveis.

No que tange aos créditos relativos a combustíveis, conforme já apontado pela repartição de origem, a glosa efetuada decorrera do fato de que, por se tratar de aquisição de bens no comércio varejista não tributada pelas contribuições, o direito pleiteado encontrava-se vedado pelo parágrafo 2º, inciso II, do art. 3° das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, o Recorrente não demonstrou nem comprovou que tais combustíveis haviam sido utilizados em sua atividade administrativa de intermediação.

Quanto aos créditos identificados como relativos à manutenção do escritório e de informática, o Recorrente não demonstrou e nem comprovou que tais itens se relacionam com sua atividade de intermediação, não se vislumbrando, por conseguinte, possibilidade de reversão de tais glosas.

Em relação às demais aquisições de bens e serviços, o Recorrente não contesta a afirmativa da repartição de origem e da DRJ de que tais dispêndios foram repassados aos terceiros contratantes dos seus serviços, amparando sua defesa no art. 17 da Lei nº 11.033/2004[1], no art. 16 da Lei nº 11.116/2005[2] e no art. 27 da IN SRF nº 1.300/2012[3], que, segundo seu entendimento, assegurar-lhe-iam o direito de apurar créditos das contribuições relativos a receitas não tributáveis, como o eram, também segundo ele, as receitas decorrentes dos serviços de manutenção e limpeza.

Nota-se que o Recorrente constrói uma argumentação pautada em aspectos literais ou linguísticos das normas jurídicas referenciadas, ignorando que, ao demandar judicialmente e obter o reconhecimento de que a sua atividade tributável pelas contribuições se restringia à intermediação de mão de obra e que seu faturamento compunha-se apenas da taxa de administração, ele passou a ter direito a apurar as contribuições somente a partir de débitos e créditos inerentes a tal atividade.

Os dispositivos normativos por ele invocados, acima referenciados, preveem a manutenção de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços tributados mas quando tais itens sejam empregados no processo produtivo do sujeito passivo, cuja saída seja não tributável (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).

---

[1] Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

[2] Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

[3] Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

(...)

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;

No presente caso, os gastos com alimentação para os trabalhadores, fardamento, vale transporte e material utilizado em serviços de manutenção e limpeza, ainda que tributados pelas contribuições PIS e Cofins, não são aplicados na prestação de serviços de intermediação, atividade essa eminentemente administrativa.

Note-se que o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, prevê o desconto de créditos mas referentes a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"; logo, conforme já dito, se os de bens e serviços adquiridos não forem utilizados na prestação de serviços do contribuinte, eles não podem gerar créditos, dado que estranhos ao processo produtivo.

O Recorrente obteve provimento judicial para restringir a base de cálculo dos débitos das contribuições à taxa administrativa cobrada pela intermediação de mão de obra, mas, paradoxalmente, pretende manter o mais amplo possível o direito de crédito. Em outras palavras, na parte que o onera, o Recorrente advoga o refreio do alcance da norma; na parte que o beneficia, defende sua fruição da forma mais ampla possível – o melhor de dois mundos –, situação essa que não se coaduna com a sistemática da não cumulatividade das contribuições.

Quando se reporta aos débitos da contribuição, o Recorrente restringe sua atividade à intermediação de mão de obra (atividade administrativa), quando pretende se creditar da forma mais ampla possível, se vale do argumento de que, no seu objeto social, consta a atividade de locação de mão de obra especializada em limpeza e conservação.

O inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, introduzido pela Lei nº 11.898/2009, prevê hipótese de desconto de créditos no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa nas aquisições de "vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados", mas apenas para as pessoas jurídicas que exploram as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso do Recorrente, conforme já reconhecido em ação judicial transitada em julgado.

Reproduz-se, na sequência, trechos do voto condutor do acórdão recorrido em que tal matéria foi claramente abordada:

> Assim, resta cristalino que os valores gastos com Alimentação Trabalhador, Fardamento, Vale-Transporte, Material Utilizado Serviço, Serviço Prestado por PJ e Combustíveis, não foram suportados pelo contribuinte, mas sim pelos terceiros contratantes, assim como a remuneração, sendo esses gastos lançados na Fatura/Nota Fiscal como "Remuneração pelo agenciamento de mão de obra", juntamente com os "Encargos Sociais" e "Comissão/Taxa de Administração".
>
> (...)
>
> Assim, diante do alegado pelo contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade e do contido na decisão judicial, concluímos que: *I*- a sua Taxa de Administração/Comissão corresponde à sua Receita Bruta (leia-se Receitas Tributáveis e Não Tributáveis); *II*- os demais valores não representam seu faturamento uma vez que não lhe pertencem, pois constituem meros repasses de terceiros.
>
> Pelo que se expôs, observa-se que não se trata de vendas efetuadas pelo contribuinte com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

> Portanto, tal benefício (crédito) não pode ser aplicado visto que os valores das remunerações, encargos, uniformes, vale transporte, vale alimentação, planos de saúde e material de limpeza não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total.

Por fim, registre-se que, conforme apontado pela repartição de origem, se o valor repassado pelo tomador dos serviços se referia à integralidade dos gastos realizados a esse título, tal fato significava que o contribuinte não arcava com qualquer parcela de PIS/Cofins eventualmente embutida nesses gastos, pois, de fato, era o tomador do serviço que, na condição de consumidor final, arcava com esses tributos, não cabendo ao pleiteante dos presentes autos o direito a crédito sobre esses dispêndios.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis