



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.724711/2020-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.475 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	SERVNAC FACILITIES SERVICE E LOGISTICA LTDA. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/12/2017

MÃO DE OBRA PRÓPRIA. SALÁRIOS E ENCARGOS. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

O art. 3º, §2º, I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda o creditamento sobre valores pagos a pessoas físicas, razão pela qual salários e encargos trabalhistas não geram crédito.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. TEMA 69 DO STF RESTRITO AO ICMS. TEMA 118 PENDENTE.

A pretensão de extensão ao ISS do entendimento firmado pelo STF no RE nº 574.706 (Tema 69), relativo à exclusão do ICMS, não é possível. Discussão específica sobre o ISS submetida ao Supremo Tribunal Federal no Tema 118 da repercussão geral, ainda pendente de julgamento definitivo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i) não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023; e (ii) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação relativa ao direito ao creditamento do vale alimentação e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

O processo trata de Autos de Infração lavrados para exigir valores de PIS e COFINS referentes aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2016 e fevereiro a dezembro de 2017. A fiscalização apurou diferenças com base no faturamento declarado nas notas fiscais de serviços, registros contábeis e fiscais, realizando ajustes e deduzindo créditos apenas quando houve comprovação documental, como no caso de vale-transporte e vale-refeição. Foi glosado o crédito relativo a custos de mão de obra paga a pessoas físicas, por ausência de previsão legal, e aplicada multa qualificada em razão da reincidência na utilização dessa sistemática considerada indevida.

A contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese:

- (i) ausência de análise do critério de essencialidade conforme entendimento do STJ;
- (ii) possibilidade de crédito de custos com pessoal como insumo;
- (iii) glosa imotivada de créditos relativos ao vale refeição;
- (iv) exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins;
- (v) ausência de prova de conduta dolosa para justificar multa qualificada.

A 4ª da DRJ05, por meio do Acórdão de nº 105-000.272, julgou parcialmente procedente a Impugnação apresenta, da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 28/02/2016 a 31/12/2016, 28/02/2017 a 31/12/2017 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, é vedada a apuração de créditos sobre os valores relativos a mão-de-obra pagos a pessoas físicas.

BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ISS integra a base de cálculo da contribuição, inexistindo previsão legal para a sua exclusão, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 28/02/2016 a 31/12/2016, 28/02/2017 a 31/12/2017 PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 28/02/2016 a 31/12/2016, 28/02/2017 a 31/12/2017 MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A duplicação do percentual da multa de ofício aplicada somente é cabível quando demonstrada nos autos a ocorrência dolosa da sonegação, da fraude ou do conluio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 28/02/2016 a 31/12/2016, 28/02/2017 a 31/12/2017 NULIDADE.

As argüições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência, e não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Registre-se que, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 e da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, o crédito exonerado pela decisão de primeira instância foi submetido à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio de **recurso de ofício**.

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão, interpôs Recurso Voluntário, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

## I. Do Recurso de Ofício

No caso ora em análise, verifica-se que valor excluído pelo acórdão recorrido corresponde a 75% da multa inicialmente aplicada (150%). Vejamos:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 12.489.983,64
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2020)		Valor 2.717.970,90
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 18.734.975,40
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 33.942.929,94
Valor por Extenso TRINTA E TRÊS MILHÕES, NOVECENTOS E QUARENTA E DOIS MIL, NOVECENTOS E VINTE E NOVE REAIS E NOVENTA E QUATRO CENTAVOS		

  

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 2.716.392,98
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2020)		Valor 591.529,58
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 4.074.589,42
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 7.382.511,98
Valor por Extenso SETE MILHÕES, TREZENTOS E OITENTA E DOIS MIL, QUINHENTOS E ONZE REAIS E NOVENTA E OITO CENTAVOS		

Ou seja, tendo sido a multa total aplicada (150%), sendo R\$ 4.074.589,42 referente ao Auto de Infração de PIS e R\$ 18.734.975,40, referente ao Auto de Infração de Cofins, foi exonerado o total de R\$ 11.404.782,41 (R\$2.037.294,71 e R\$ 9.367,487,70, respectivamente).

Ocorre que, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, bem como da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, caberá Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), apenas quando a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ressalta-se que, o referido limite de alçada, para fins de admissibilidade do recurso, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposto na Súmula CARF nº 103.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício quanto a este ponto, uma vez que o valor exonerado corresponde a R\$ 11.404.782,41, montante inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023.

## II. Do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser analisado.

### 1. Do conhecimento

Quanto à alegação relativa ao direito ao creditamento do vale alimentação, entendeu a DRJ que *“os créditos apurados sobre os valores pagos a título de vale refeição foram deduzidos nos Autos de Infração, conforme demonstrativo da base de cálculo dos valores lançados à folha 127 e expressa menção no Termo de Constatação Fiscal (“... tendo sido feitos os ajustes devidos na base de cálculo dos tributos, deduzindo-se os créditos permitidos legalmente, no que se refere a vale transporte e vale refeição (cuja documentação comprobatória hábil foi examinada), bem com os decorrentes de outros valores demonstrados nas planilhas”).*”

A Recorrente, por sua vez, sustenta de forma genérica que tais valores foram excluídos sem qualquer motivação os créditos decorrentes de vale alimentação.

Sem razão à Recorrente.

A leitura expressa da fundamentação da DRJ demonstra que a questão já foi analisada e devidamente registrada no Termo de Constatação Fiscal e nos demonstrativos anexos aos autos, com indicação de que:

- a documentação comprobatória apresentada pela contribuinte foi examinada;
- os valores referentes a vale-transporte e vale-refeição foram identificados e ajustados; e
- os créditos legalmente permitidos foram deduzidos da base de cálculo dos tributos lançados.

Portanto, à luz do que afirma a autoridade julgadora administrativa, este ponto não se mostra controvertido, uma vez que a DRJ expressamente reconhece que os valores pertinentes foram considerados no cálculo, de forma fundamentada e documentada.

Dito isso, não havendo qualquer indicação concreta, por parte da Recorrente, de eventual erro, divergência de valores ou ausência de consideração de elementos específicos apresentados no processo, a alegação genérica de falta de motivação não é suficiente para infirmar o conteúdo do Auto de Infração nem a conclusão administrativa já proferida.

Assim, não há controvérsia remanescente quanto ao tema, de modo que este ponto não deve ser conhecido.

Por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço das demais questões.

## **2. Do mérito**

Como relatado, a controvérsia dos autos concentra-se no enquadramento do gasto com mão de obra paga a pessoa física (folha de salário) no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins, bem como na possibilidade de exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições.

É o que se passa a analisar.

### **2.1. Dos gastos com mão de obra paga a pessoa física (folha de salário)**

A Recorrente sustenta que os custos com mão de obra (folha de salário) deveriam ser reconhecidos como insumos, pois sua atividade é intensiva em pessoal, sendo a força de trabalho elemento central, essencial e indissociável da prestação dos serviços contratados pelos clientes. Argumenta, assim, que a inexistência desse dispêndio inviabilizaria a própria execução do objeto social, motivo pelo qual tais valores deveriam gerar créditos de PIS e Cofins.

No entanto, como bem destacou a DRJ, tal argumentação não tem o condão de afastar a vedação legal expressa existente sobre o tema. O § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece, de maneira inequívoca, que não geram direito a crédito as importâncias pagas a pessoas físicas, ainda que vinculadas à atividade da empresa.

Dito de outro modo, diante da existência dessa vedação expressa, torna-se irrelevante a análise da essencialidade ou relevância dos gastos com mão de obra para a atividade econômica da Recorrente. O critério jurídico de creditamento encontra limite objetivo imposto pelo legislador, de modo que a discussão acerca da essencialidade — parâmetro utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça para definir o conceito constitucional e legal de insumo — somente é admissível quando inexistente restrição normativa específica.

Desse modo, por se tratar de gasto expressamente vedado, impõe-se a manutenção da glosa realizada pela fiscalização neste ponto.

## **2.2. Da exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins**

A Recorrente alega que o lançamento estaria equivocado porque a fiscalização teria incluído indevidamente o ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, resultando, segundo defende, em apuração incorreta do tributo. Sustenta que o ISS não compõe faturamento, assim como decidido pelo STF em relação ao ICMS (RE nº 574.706, Tema 69).

No entanto, não assiste razão à Recorrente.

Embora o Supremo Tribunal Federal tenha fixado tese com repercussão geral no julgamento do RE nº 574.706 (Tema 69), determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, referido entendimento não alcança o ISS, inexistindo, até o presente momento, decisão vinculante que estenda tal interpretação ao imposto municipal.

Ademais, cumpre registrar que a discussão relativa à inclusão ou não do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS encontra-se submetida ao Supremo Tribunal Federal sob o Tema 118 da repercussão geral, ainda pendente de julgamento definitivo. Enquanto não houver deliberação expressa da Suprema Corte sobre a matéria, com eventual efeito vinculante, prevalece a legislação vigente, na qual inexistente qualquer autorização para exclusão do ISS da base de cálculo dessas contribuições.

Dessa forma, deve ser mantida a decisão quanto a este ponto.

## **3. Dispositivo**

Diante todo o exposto, voto por (i) não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023; e (ii) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação relativa ao direito ao creditamento do vale alimentação e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**

DOCUMENTO VALIDADO