



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.728842/2020-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.533 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MAZZINI ADMINISTRAÇÃO E EMPREITAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO. Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas, tais como pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. Por falta de previsão legal específica e por não se enquadrarem como insumos na sistemática não cumulativa, não podem ser descontados créditos em relação aos dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, tais como vale alimentação, vale refeição, vale transporte, cesta básica, PCMSO, assistência médica, assistência odontológica, cursos e treinamentos.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2016

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO. Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas, tais como pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. Por falta de previsão legal específica e por não se enquadrarem como insumos na sistemática não cumulativa, não podem ser descontados créditos em relação aos dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, tais como vale alimentação, vale refeição, vale transporte, cesta básica, PCMSO, assistência médica, assistência odontológica, cursos e treinamentos.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar de nulidade do auto de infração para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/06), que julgou improcedente em parte a Impugnação, em desfavor da Recorrente MAZZINI ADMINISTRAÇÃO E EMPREITAS LTDA.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração em virtude de insuficiência de recolhimento no período da Cofins no regime não cumulativo, sendo exigido de contribuição R\$ 7.120.192,48, multa de ofício de R\$ 5.340.144,33 e Juros de Mora de R\$ 2.146.574,81, com valor total de crédito tributário na importância de R\$ 14.606.911,62. Igualmente, utilizando-se dos mesmos elementos de prova, foi lavrado auto de infração em virtude de insuficiência de recolhimento no período da Contribuição ao PIS, também no regime não cumulativo, sendo exigido de contribuição R\$ 1.545.831,28, multa de ofício de R\$ 1.159.373,42 e Juros de Mora de R\$ 466.032,66, valor total de crédito tributário de R\$ 3.171.237,36 – fls. 02/17.

Extrai-se o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/25):

### 1- DA AÇÃO FISCAL

Trata-se de ação fiscal na pessoa jurídica acima designada, doravante denominada fiscalizada, cuja atividade econômica principal é o fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros (CNAE 7820-5-00 – LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA).

O procedimento teve o propósito de verificar a regularidade fiscal da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS do período de 01/2016 a 12/2016, em conformidade com o Termo de Distribuição de procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2020-00019-8.

(...)

As verificações fiscais efetuadas tomaram por base informações contidas nos sistemas internos da RFB, em especial às EFD Contribuições, Declarações de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), Escrituração Contábil Digital (ECD), acessados por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED); bem como em documentos e arquivos magnéticos obtidos no curso da ação fiscal.

(...)

### 2- DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

No curso da ação fiscal, foram constatadas irregularidades que impuseram a glosa de parte dos créditos utilizados nas EFD Contribuições de 01/2016 a 12/2016 como desconto e dedução dos valores devidos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Tendo em vista que, nesse período, não foi recolhido, nem declarado em DCTF, nenhum débito dessas contribuições, tais glosas corresponderam a contribuições devidas, sendo lançadas de ofício por esta fiscalização.

Nas EFD CONTRIBUIÇÕES de 2016, a fiscalizada apurou créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação a despesas de mão de obra de pessoas físicas,

encargos, exames, assistência médica e odontológica de funcionários, vale transporte, vale alimentação, cesta básica e contas de celular, conforme informação prestada pela fiscalizada em resposta à fiscalização, os quais integraram a glosa efetuada nesse procedimento fiscal.

(...)

**GLOSAS EFETUADAS:** A fiscalizada apurou créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação a despesas que não são passíveis de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS abaixo relacionadas:

VALOR BASE DE CÁLCULO	DESPESA
1.809.759,05	ASSISTENCIA MEDICA Total
113.131,08	ASSISTENCIA ODONTOLOGICA Total
113.953,45	CESTA BASICA Total
562.366,79	CONTA CELULAR Total
304.787,54	EXAMES MEDICOS Total
6.027.845,44	FGTS Total
54.756.415,20	FOLHA DE PAGAMENTO Total
13.881.514,64	INSS Total
248.723,74	VALE ALIMENTAÇÃO Total
9.992.796,20	VALE REFEIÇÃO Total
5.875.450,12	VALE TRANSPORTE Total
<b>93.686.743,25</b>	<b>Total Geral</b>

### 3.1- FOLHA DE PAGAMENTO/INSS/FGTS

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/COFINS mensais de 2016 (anexo 1), relatórios intitulados “FOLHAS ANALÍTICAS”, que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com salários e encargos de seus funcionários, alocados em clientes (anexo 2- amostra folha de ago/2016).

As despesas e os encargos com mão de obra de pessoas físicas não dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso dos encargos, inexistente previsão legal e, no caso de mão de obra de pessoas físicas, existe vedação expressa nesse sentido no inciso I do parágrafo 2 do art.3 da Lei 10637/2002 e da Lei 10833/2003.

(...)

O valor dos tributos devidos foi calculado mediante aplicação da alíquota de 1,65% PIS e 7,6% COFINS sobre o valor da base de cálculo glosada. Os valores mensais com a composição individual dos valores de folha de pagamento, INSS e FGTS estão discriminados no anexo 3, parte integrante deste Relatório.

### 3.2- ASSISTÊNCIA MÉDICA/ODONTOLÓGICA E EXAMES MÉDICOS

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/COFINS mensais de 2016 (anexo 1), notas fiscais de prestação de serviço e boletos de pagamento (amostras - anexo 4), que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com assistência médica/odontológica e realização de exames por seus funcionários.

(...)

O valor dos tributos devidos foi calculado mediante aplicação da alíquota de 1,65% PIS e 7,6% COFINS sobre o valor da base de cálculo glosada. Os valores mensais com a composição individual dos valores assistência médica/odontológica e realização de exames estão discriminados no anexo 5, parte integrante deste Relatório.

### 3.3- CONTAS DE CELULAR

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/COFINS mensais de 2016 (anexo 1), comprovantes de pagamento e contas (amostra - anexo 6), que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com contas de celulares de seus funcionários.

(...)

O valor dos tributos devidos foi calculado mediante aplicação da alíquota de 1,65% PIS e 7,6% COFINS sobre o valor da base de cálculo glosada. Os valores mensais com a composição individual dos valores de contas de celulares estão discriminados no anexo 7, parte integrante deste Relatório.

### 3.4- CESTA BÁSICA/VALE TRANSPORTE/VALE ALIMENTAÇÃO/ VALE REFEIÇÃO

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/COFINS mensais de 2016 (anexo 1), notas fiscais e folha de pagamento (amostra - anexo 8), que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com cesta básica, vale transporte, vale alimentação e vale refeição fornecidos a seus funcionários.

(...)

O valor dos tributos devidos foi calculado mediante aplicação da alíquota de 1,65% PIS e 7,6% COFINS sobre o valor da base de cálculo glosada. Os valores mensais com a composição individual dos valores de despesas com cesta básica, vale transporte, vale alimentação e vale refeição estão discriminados no anexo 9, parte integrante deste Relatório.

(...)

3- CONCLUSÃO Diante das irregularidades apontadas por esta fiscalização, foram lavrados os competentes Autos de Infração de PIS e de Cofins para fins de lançamento do crédito tributário.

Irresignado, o contribuinte apresentou em 22/09/2020, a impugnação de fls. 237/269, alegando em síntese que:

I – Dos Fatos

(...)

No entanto, adianta que sua atividade econômica é de natureza muito diferenciada e carrega consigo os elementos objetivos de reconhecimento da folha de pagamento como insumo, a medida – inclusive – da pronta diferenciação que a própria autoridade fiscalizadora faz ao anotar que a impugnante é uma empresa de locação de mão-de-obra, melhor definida como gestora de recursos humanos e comercialmente difundida como facilities.

Assim, a insurgência da impugnante nesta defesa tem direcionamento ao:

- (i) Reconhecimento de que a Glosa realizada foi indevida do ponto de vista material, afrontando e violando a norma em vigência e aplicável que permite o creditamento;
- (ii) Reconhecimento de que a Glosa realizada incorre em vício material, posto que é exigida ao dobro de seu valor lançado em creditamento
- (iii) Reconhecimento da folha de pagamento como base para o crédito de pis e cofins;

Preliminar de Mérito Lógica Deontica Aplicada ao Caso

(...)

II Do Direito e Mérito É de senso comum que a atividade empresária, de qualquer natureza, antecipa-se em desenvolvimento, exploração e crescimento a capacidade normativa e legislativa do Estado. Por esta razão é que o melhor texto de lei é aquele que possui flexibilidade suficiente para reconhecer as diferenças entre as muitas atividades econômicas.

Certamente que as contribuições de Pis e Cofins têm a mais expressiva necessidade de identificação da atividade econômica para aplicação das regras de tributação. A linha interpretativa que o CARF vem adotando é no sentido de que o creditamento de PIS e COFINS deve ser avaliado em cada caso. É necessário analisar a atividade específica e identificar os bens e serviços necessários ao processo que resulta na fabricação ou produção e comercialização de bens e produtos ou prestação de serviços, que irão gerar a receita.

(...)

Ila Forma De Recolhimento da Empresa A Impugnante - quando contratada para locação de mão-de-obra temporária ou para terceirização - realiza o pagamento da remuneração dos trabalhadores, pagando ainda seus encargos sociais e, posteriormente, emite uma nota fiscal

de serviços, contendo todos os valores a serem pagos, tais como reembolso do pagamento dos encargos sociais e, por fim, valor cobrado como taxa de administração e intermediação da locação da mão-de-obra.

Na locação de mão de obra, o pagamento (no sentido literal da palavra) dos salários dos empregados é realizado pela empresa locadora, visto que posteriormente é reembolsada com os recursos enviados pelos tomadores da locação.

O que evidentemente configura o mero reembolso dos valores já pagos aos empregados administrados que tiveram a mão-de-obra locada, enviados pelos tomadores de serviços, é a modalidade do vínculo trabalhista, uma vez que no caso da locação de mão-de-obra, diferente da terceirização, não se pode substituir um trabalhador por outro, é serviço pessoal.

(...)

Diante disso, a impugnante realiza o recolhimento do TRIBUTOS FEDERAIS tendo como base de cálculo o valor que integra seu faturamento, receita bruta propriamente dita, ou seja, o tributo deve incidir sobre o valor do serviço, que não se confunde com o valor lançado em Nota Fiscal que serve para reembolso, recuperação dos custos do serviço na forma de salários e encargos.

Todavia, deve-se verificar que tudo que extrapola a essa base de cálculo não deve ser objeto de incidência do TRIBUTOS FEDERAIS, por serem valores reembolsados, assim, não pode ser base de cálculo para a incidência do referido imposto os reembolsos de pagamentos de remuneração aos empregados que tiveram sua mão-de-obra locada, bem como os encargos sociais inerentes também reembolsados.

Ocorre, que a fiscalização entendeu pela incidência das contribuições sobre a totalidade dos valores constantes na nota fiscal, por assim entender como faturamento, haja vista a lei municipal fazer tal referência quando alarga o conceito de faturamento incluindo todo e qualquer encargo.

(...)

**I Ib. Das Glosas Efetuadas**

(...)

No entanto é comum que o fisco presuma sem qualquer investigação mais profunda a natureza jurídica de “insumo”, o que é inaceitável em direito tributário. A figura da presunção não pode ser aplicada.

Quer dizer, na esfera administrativa vigora o princípio da verdade material, segundo o qual, a consequência tributária somente incidirá se efetivamente o evento se der no plano fenomênico. Deve o fiscal exaustivamente pesquisar se ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, verificar aquilo que é realmente verdade.

(...)

**I Ic. Do Crédito de Pis e Cofins Sobre a Folha de Pagamento** A primeira contradição deste auto de infração reside no fato de que o mesmo cobra, exige e tributa PIS E COFINS sobre Folha de Pagamento e Encargos, ignorando completamente a natureza jurídica da atividade econômica da impugnante, suas peculiaridades, ao mesmo tempo em que nega o creditamento de Pis e Cofins **SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO QUE É O MAIOR INSUMO DA IMPETRANTE.**

(...)

**I Ic.2 Da conceituação de insumos**

(...)

Os salários de prestadores de serviço representam percentual nitidamente relevante na curvatura dos custos de produção, que não poderiam ter sido, ao menos sem fundamento lógico ou político, ignorados pelo legislador. d) Ofensa aos princípios constitucionais: isonomia, da capacidade contributiva e livre-concorrência Por fim, tendo havido um desvirtuamento na função alocativa do Estado, e uma perda de consistência no próprio

conceito de insumo, que a restrição de dedutibilidade imposta pelo art. 3º, 2º, I acabou onerando excessivamente as empresas prestadoras de serviço, de modo que resultou em diversas inconstitucionalidades:

i) pela ofensa à capacidade contributiva, visto que elevou desarrazoadamente as alíquotas pelo regime da não-cumulatividade, à medida que quase triplicou o débito a ser contribuído em relação ao regime anterior;

ii) pelo desrespeito à isonomia, vez que criou diferenciações nos setores econômicos sem fundamento racional e razoável, a ponto de não se configurar num *discrímen* constitucional; e, iii) pelo desestímulo à competição, posto que onerou um setor do mercado e desonerou outros, impedindo um fluxo adequado, circular e livre do capital e da renda.

III Dos Créditos Glosados de Assistência Médica Odontológica - Despesas com Telefonia Móvel - Despesas Com Cesta Básica – Vale Transporte – Vale Alimentação – Vale Refeição(...)A impugnante, na condição de prestadora de serviço – Locação de mão de obra e gestão de recursos humanos – tem em sua operação despesas que advêm de obrigação contratual. Veja o nobre julgador que a Assistência Médica, Odontológica, Vale Transporte, Vale Alimentação, Uniformes e Telefonia móvel são despesas operacionais definidas e reguladas por contrato:

(...)

VI Do Pedido Por todo o exposto, a impugnante pede que:

(i) Sejam aplicadas as premissas apresentadas de modo que a leitura da oposição técnica ao lançamento seja submetida ao crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante;

(ii) Sob o crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante, que seja a Folha de Pagamento reconhecida como insumo apto a gerar o crédito de Pis e Cofins, reconhecendo-se que tanto pelo fato de se exigir da Impugnante o pagamento de Pis e Cofins sobre a Folha, bem como por aplicação dos elementos dogmáticos e legais é justo reconhecer a essencialidade da folha na operação;

(iii) Ainda sob o crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante, que se reconheça que o pagamento e gasto com folha da locação de mão de obra e terceirização não é pagamento de mão de obra para pessoa física para fins de impedimento de crédito de Pis e Cofins, razão pela qual se admite que o tomador de serviço apure crédito nesta relação mercantil;

(iv) Por fim, que se reconheça a validade das despesas glosadas, visto sua exigência contratual, cuja instrumentalidade gera obrigação financeira que a Impugnante tem o dever de arcar em cumprimento de contrato;

Assim, e nestes termos que o lançamento seja julgado improcedente, e a impugnação procedente para anulá-lo.

A requerente pede a conversão do julgamento em baixa para diligência afim de sanar os equívocos decorrentes da não observância dos contratos de prestação de serviço que definem despesas operacionais.

Requer ainda que os patronos subscritores desta seja notificados do dia e hora do julgamento em primeira instância para oferta de sustentação oral.

É o relatório do necessário.

Em decisão por unanimidade, a 17ª TURMA/DRJ06 votou para JULGAR IMPROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016

**CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO.** Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL**

Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas, tais como pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA.**

Por falta de previsão legal específica e por não se enquadrarem como insumos na sistemática não cumulativa, não podem ser descontados créditos em relação aos dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, tais como vale alimentação, vale refeição, vale transporte, cesta básica, PCMSO, assistência médica, assistência odontológica, cursos e treinamentos.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2016

**CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO.**

Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL**

Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas, tais como pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA.**

Por falta de previsão legal específica e por não se enquadrarem como insumos na sistemática não cumulativa, não podem ser descontados créditos em relação aos dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, tais como vale alimentação, vale refeição, vale transporte, cesta básica, PCMSO, assistência médica, assistência odontológica, cursos e treinamentos.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2016

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.**

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração.

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia e diligência.

**SUSTENTAÇÃO ORAL DAS RAZÕES DE DEFESA.**

Não há, no âmbito da legislação que cuida do processo administrativo fiscal, previsão para a realização de sustentação oral das razões de defesa em sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2016

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.**

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I Síntese do Processado

Preliminar de Mérito Lógica Deontica Aplicada ao Caso

II Do Direito e Mérito

Ila Forma De Recolhimento da Empresa

Iib. Das Glosas Efetuadas

Iic. Do Crédito de Pis e Cofins Sobre a Folha de Pagamento

III Dos Créditos Glosados de Assistência Médica Odontológica - Despesas com Telefonia Móvel - Despesas Com Cesta Básica – Vale Transporte – Vale Alimentação – Vale Refeição

VI Do Pedido

Por fim, pede o que se segue:

(i) Sejam aplicadas as premissas apresentadas de modo que a leitura da oposição técnica ao lançamento seja submetida ao crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante;

(ii) Sob o crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante, que seja a Folha de Pagamento reconhecida como insumo apto a gerar o crédito de Pis e Cofins, reconhecendo-se que tanto pelo fato de se exigir da Impugnante o pagamento de Pis e Cofins sobre a Folha, bem como por aplicação dos elementos dogmáticos e legais é justo reconhecer a essencialidade da folha na operação;

(iii) Ainda sob o crivo da excepcionalidade e especificidade da atividade econômica exercida pela impugnante, que se reconheça que o pagamento e gasto com folha da locação de mão de obra e terceirização não é pagamento de mão de obra para pessoa física para fins de impedimento de crédito de Pis e Cofins, razão pela qual se admite que o tomador de serviço apure crédito nesta relação mercantil;

(iv) Por fim, que se reconheça a validade das despesas glosadas, visto sua exigência contratual, cuja instrumentalidade gera obrigação financeira que a Impugnante tem o dever de arcar em cumprimento de contrato;

Assim, e nestes termos que o lançamento seja julgado improcedente, e a impugnação procedente para anulá-lo.

A requerente pede a conversão do julgamento em baixa para diligência afim de sanar os equívocos decorrentes da não observância dos contratos de prestação de serviço que definem despesas operacionais.

Requer ainda que os patronos subscritores desta seja notificados do dia e hora do julgamento deste tribunal para oferta de sustentação oral, através do e-mail [intimacoes@abnadvogados.com.br](mailto:intimacoes@abnadvogados.com.br)  
[alessandro@abnadvogados.com.br](mailto:alessandro@abnadvogados.com.br)

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### I – Das preliminares

Às fls. 536 – 537, a Recorrente sustenta que para lavratura do Auto de Infração em tela, a fiscalização presumiu sem qualquer investigação mais profunda a natureza jurídica de insumo; afirma que na esfera administrativa impera o princípio da verdade material e que o fiscal é obrigado a buscar a verdade de todas as formas possíveis, inclusive, a fiscalização pode e deve ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas necessárias para demonstrar a ocorrência do fato gerador. Alega que a falta de comprovação pelo fisco, não suprida por outro meio de prova, conduz à improcedência do lançamento.

Em linhas gerais, a Recorrente alega de forma genérica que: *i*) o lançamento tributário padece de vício insanável, devendo, portanto, ser reconhecida a nulidade formal e/ou material; *ii*) que não foi observado o disposto no art. 142, do CTN, ou seja, que o lançamento tributário não foi devidamente motivado.

Desta feita, requer a anulação do lançamento tributário.

Não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, o lançamento é ato privativo da Autoridade Fiscal, sendo que a fase litigiosa tem início com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, momento em que o direito do contribuinte ao contraditório e a ampla defesa deve ser assegurado pelo Fisco, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

No caso ora examinado, verifica-se que o Relatório Fiscal (fl. 18 – 25) foi constituído por autoridade administrativa competente, que após verificar a ocorrência do fato gerador, realizou o procedimento correto para identificação do sujeito passivo e lançamento do crédito tributário.

No que diz respeito a motivação, é possível extrair do respectivo Relatório Fiscal (parte indissociável do lançamento fiscal) que o “procedimento teve o propósito de verificar a regularidade fiscal da Contribuição para o Pis/Pasep e da COFINS do período de 01/2016 a

12/2016” onde foram constatadas irregularidades na apuração e no recolhimento das sobreditas contribuições, impondo a lavratura do Auto de Infração. Ademais, as irregularidades apuradas encontram-se detalhadas na seguinte tabela:

VALOR BASE DE CÁLCULO	DESPESA
1.809.759,05	ASSISTENCIA MEDICA Total
113.131,08	ASSISTENCIA ODONTOLOGICA Total
113.953,45	CESTA BASICA Total
562.366,79	CONTA CELULAR Total
304.787,54	EXAMES MEDICOS Total
6.027.845,44	FGTS Total
54.756.415,20	FOLHA DE PAGAMENTO Total
13.881.514,64	INSS Total
248.723,74	VALE ALIMENTAÇÃO Total
9.992.796,20	VALE REFEIÇÃO Total
5.875.450,12	VALE TRANSPORTE Total
<b>93.686.743,25</b>	<b>Total Geral</b>

No contexto fiscalizatório foram lavrados dois Autos de Infração: Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (fls. 02 – 08) e o Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (Fls. 10 – 15). Dos supracitados documentos é possível extrair de forma inequívoca a base legal que motivou o lançamento tributário, a saber: Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2016: Art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 11.933/09 e Fatos Geradores entre 01/01/2016 e 31/12/2016: Art. 11 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.933/09. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/03 Multa (%) 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 75,00 Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

Cabe ressaltar que as alegações da Recorrente não configuram razões de nulidade dos Autos de Infração, uma vez que não se enquadra nas hipóteses de nulidade dos autos de infração definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcrito:

Decreto nº 70.235/1972 Art. 59 – São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe citar, ainda, os requisitos essenciais do auto de infração fixados no art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, bem como o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) que trata dos requisitos aplicáveis aos lançamentos em geral:

Decreto nº 70.235/1972 Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.  
(...)

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Verifica-se que os autos de infração em questão foram lavrados por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária, com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e do fato gerador, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

Desta feita, conclui-se que no caso em tela que a autoridade fiscalizatória cumpriu corretamente suas atribuições durante o procedimento fiscal, tendo sido a decisão emanada por autoridade competente, bem como observado e oportunizado o direito ao contraditório e à ampla defesa em estrito cumprimento ao art. 59 do Decreto no 70.235/72.

É consabido que as hipóteses de nulidade da autuação são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Adicionalmente, as irregularidades não passíveis de causarem prejuízo ao direito do sujeito passivo poderão ser sanadas no curso do processo administrativo, observada a inteligência do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “*ab initio*” as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Os elementos indispensáveis ao auto de infração estão listados no art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). Assim, todos os requisitos essenciais ao lançamento estão presentes, pois o Auto de Infração e seus documentos integrantes, contêm a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la.

Pelo exposto e apurado, devem ser rechaçadas as preliminares de nulidade e de ausência de motivação do Auto de Infração invocados pela Recorrente.

## II – Do mérito

Compulsando os autos, verifica-se que o mérito consiste na análise da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeitas ao regime da não cumulatividade disciplinado pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Do Acórdão recorrido é possível atestar que a análise da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeitas ao regime não cumulativo foi realizada com

base no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), decorrentes da definição do conceito de insumo na legislação dessas contribuições estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR.

Irresignada, a Recorrente (empresa dedicada a fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros) se insurge contra o fato de a legislação impor que a base de cálculo das referidas contribuições é o valor da nota fiscal por ela emitida, ou seja, englobando todas as despesas, inclusive com funcionários e encargos relativos aos funcionários. Defende que o valor deveria ser apenas o da comissão, e não o valor da nota, eis que, segundo ela, desta forma concretizaria melhor os princípios que orientam o direito tributário.

## II. 1 - Do Crédito de Pis e Cofins Sobre a Folha de Pagamento

De acordo com o Relatório Fiscal:

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/COFINS mensais de 2016 (anexo 1), relatórios intitulados “FOLHAS ANALÍTICAS”, que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com salários e encargos de seus funcionários, alocados em clientes (anexo 2- amostra folha de ago/2016).

**As despesas e os encargos com mão de obra de pessoas físicas não dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso dos encargos, inexistente previsão legal e, no caso de mão de obra de pessoas físicas, existe vedação expressa nesse sentido no inciso I do parágrafo 2 do art.3 da Lei 10637/2002 e da Lei 10833/2003.** (Grifos nossos).

No tocante a esta classe de despesas, o creditamento de mão de obra paga a pessoas físicas é expressamente vedado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (art. 3º, § 2º), senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

**I - de mão-de-obra paga a pessoa física;** e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] (Grifos nossos).

Pelo exposto, não há reparo a ser feito no Acórdão recorrido.

## II. 2 Dos Créditos Glosados de Assistência Médica Odontológica - Despesas com Telefonia Móvel - Despesas Com Cesta Básica – Vale Transporte – Vale Alimentação – Vale Refeição

Consta no Relatório Fiscal o que segue abaixo reproduzido:

A fiscalizada apresentou além da planilha de composição dos créditos de PIS/ /COFINS mensais de 2016 (anexo 1), notas fiscais de prestação de serviço e boletos de pagamento (amostras - anexo 4), que demonstraram que tais operações corresponderam a despesas com assistência médica/odontológica e realização de exames por seus funcionários.

Tendo em vista que as despesas com assistência médica/odontológica e realização de exames por funcionários não estão expressamente relacionadas no art.3 da Lei 10637/2002 e no art. 3 da Lei 10833/2003, e também não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais, os créditos de tais operações foram considerados indevidos.

A Recorrente sustenta que pela submissão da Lei 10.637/02 e 10.833/03 tem-se a regra de Não- Cumulatividade do Pis e da Cofins como instrumentalização fiscal operacional sob as quais a Recorrente apura, recolhe e se credita – na forma da lei - das contribuições incidentes. Destarte, defende que toda a despesa operacional que identifique e realize para a prestação de serviço é submetida à apuração de crédito de Pis e Cofins conforme legislação de regência.

Nessa esteira, entende que na condição de prestadora de serviço – Locação de mão de obra e gestão de recursos humanos – tem em sua operação despesas que advêm de obrigação contratual. Ressalta que a Assistência Médica, Odontológica, Vale Transporte, Vale Alimentação, Uniformes e Telefonia móvel são despesas operacionais definidas e reguladas por contrato.

Não assiste razão à Recorrente.

Além das despesas objeto de glosa não estarem expressamente relacionadas no art. 3º da Lei 10637/2002 e no art. 3º da Lei 10833/2003, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018 veda expressamente a apuração de créditos dessa natureza:

#### **9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA**

(...)

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Pelo exposto, não há reversão a ser feitas nas glosas discriminadas neste tópico recursal.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, superar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria**

DOCUMENTO VALIDADO