



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19396.720002/2018-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.153 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente PLANEJAR TERCEIRIZAÇÃO E SERVIÇOS- EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE.

Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE.

Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 02/15), como segue:

Cofins – período: 01/2014 e 12/2014	
Contribuição	R\$ 5.292.784,26
Juros de Mora	R\$ 2.169.561,17
Multa Proporcional	R\$ 3.969.588,16
Valor do Crédito Apurado	R\$ 11.431.933,59
PIS/Pasep – período: 01/2014 e 12/2014	
Contribuição	R\$ 1.149.091,32
Juros de Mora	R\$ 471.023,09
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 861.818,45
Valor do Crédito Apurado	R\$ 2.481.932,86

O procedimento fiscal concentrou-se nas glosas relativas a operações que, no entender da Fiscalização, não geram direito a crédito, conforme informação constante do Relatório Fiscal, juntado aos autos às fls. 16/30. As referidas glosas motivaram o lançamento das respectivas contribuições, o qual foi acompanhado da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

No aludido termo, destaca a fiscalização que a contribuinte exerce a atividade de fornecimento de mão-de-obra dos mais variados tipos para pessoas físicas e jurídicas e descontou das contribuições devidas valores de créditos de PIS e Cofins sobre dispêndios com folhas de pagamento, vale transporte e vale alimentação, cesta básica, assistência médica, assistência social familiar e contribuição sindical, assessoria de informática e software, prestação de serviços e despesas supervisor, em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

Os créditos de PIS e Cofins glosados, os quais foram descontados indevidamente das contribuições, foram lançados no auto de infração, que ora se analisa.

Cientificada em 05/04/2018, a interessada apresentou, em 04/05/2018, a impugnação (fls. 412/423) e documentos anexos, que será, a seguir sintetizada.

Preliminarmente, informa que *"não impugnará os cálculos apresentados, pois, para tanto, seria necessário que nessa fase apresentasse novamente os documentos e, o que*

se discutirá, são interpretações jurídicas que vislumbram o cancelamento do auto de infração discutido neste instrumento e a consequente extinção da cobrança dos créditos tributários ali informados. A discussão, nesta fase, é jurídica e, por essa razão, a impugnante não atacará os cálculos. Importa ainda que tal decisão é meramente técnica e não implica em qualquer renúncia de direito por parte da impugnante, que poderá, em tempo e modo adequado, reclamar direitos infringidos quanto aos cálculos apresentados."

Ainda em questão preliminar traz à baila princípios que foram ignorados pela autoridade lançadora, a exemplo do princípio da legalidade, ao basear as suas conclusões em soluções de consulta e não em Leis, princípio do "*in dubio pro contribuinte*", da vedação ao confisco e observância da capacidade econômica, dignidade da pessoa jurídica, conduzindo ao cancelamento do Auto de Infração.

Em relação às glosas efetuadas pela fiscalização apresenta os seguintes argumentos.

A) Folha de pagamento, cesta básica, assistência médica, assistência social e contribuição sindical

Aduz, em síntese, que as despesas com folha de pagamento são insumos para efeitos do cálculo das contribuições e, por isso, dedutíveis da referida base de cálculo, haja vista julgamento recente do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170) que definiu quais seriam as despesas dedutíveis da base de cálculo, conferindo-lhe absoluta segurança jurídica para efetuar o óbvio desconto dos gastos sobre folha de pagamento, indiferente de se referirem a supervisores ou a funcionários administrativos. Cita trechos do referido julgamento.

B) Vale-transporte, Vale-alimentação, prestação de serviço e despesas supervisor

Com relação à glosa efetuada nesses itens, argumenta que os contratos fiscalizados versam sobre contratação de mão-de-obra para conservação. Embora tal palavra não tenha sido estritamente realizada, invoca o princípio do "*in dubio pro contribuinte*" pois, a interpretação semântica restritiva foi arguida de forma a impedir que obtivesse resultado favorável na auditoria. Aduz que os serviços de cozeiro, jardineiro, serviços diversos, atendimento, apoio, encarregado e supervisor são de manutenção, conservação e limpeza, ao contrário do alegado pela fiscalização.

Pelas razões expostas, requer o cancelamento do lançamento em tela e que todas as notificações sejam-lhe remetidas de forma pessoal sob pena de nulidade.

É o relatório."

Em 12/09/18, a DRJ em Curitiba (PR) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão nº 06-.63.758 foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL. Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE. Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço executado, sendo que despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL. Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE. Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço executado, sendo que despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de auto de infração, para cobrança do PIS e da COFINS resultantes da glosa de créditos descontados nos períodos de apuração do ano de 2013.

Examino os argumentos de defesa, na ordem e sob os títulos por meio dos quais foram apresentados no recurso voluntário.

“III — DOS ARGUMENTOS TRAZIDOS À BAILA PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO

III.1 PRELIMINAR DE POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS”

Repisa as preliminares apresentadas na impugnação, por meio das quais pleiteou a decretação da nulidade do auto de infração, por ofensa aos seguintes princípios constitucionais:

- Princípio da legalidade: deixou de aplicar dispositivos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que admitem o desconto de créditos. E, por fim, indicou como fundamento para cobrar tributo a Solução COSIT nº 219/14, o que é “antijurídico”.

- “*In dubio pro contribuinte*”, consagrado pelo art. 112 do CTN, não foi aplicado nas situações abaixo (fl. 414, manifestação de inconformidade):

“a) indicação de inexistência de controle de identificação e segregação de gastos como imposição à glosa dos créditos referentes ao vale-transporte e ao vale-alimentação (trata-se de clara dúvida em relação aos gastos e sugestão de obrigatoriedade de controle em desconformidade com a legislação vigente).

b) afirmação de que os gastos inerentes ao funcionamento global e estrutural da empresa não seriam dedutíveis por que não estariam dentro do conceito de insumos.

c) afirmação de que a descrição pormenorizada dos gastos implica na incerteza de enquadramento de gastos nos conceitos legais...”

- “Da vedação ao confisco e a observância da capacidade econômica (análise econômica do contrato)”: caso a contribuinte passe a não descontar os créditos que foram glosados, passará a não apurar lucro nos contratos de prestação de serviços. Apresenta exemplo de contrato, por meio do qual obtém margem de lucro de 4%, porém passaria a apurar prejuízo (fl. 416).

- “Vedação ao *bis in idem*: teria ocorrido, com a vedação ao cômputo da contribuição sindical na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

- A lavratura do auto de infração e seus efeitos ferem o princípio “da dignidade da pessoa jurídica”, previsto art. 170 da CF/88.

No recurso voluntário, enfatiza que não está questionando a constitucionalidade de dispositivos legais, porém a “conduta do Fisco, realizando glosas em tela, face as normas e princípios constitucionais”. O Fisco teria ido “além do texto constitucional para definição de base de cálculo e tributo” e para “tributar os gastos com contribuição sindical”.

Não assiste razão à recorrente.

Disponho sobre cada contestação, individualmente, como segue:

- a) Ofensa ao princípio da legalidade: não procede a acusação de que a fiscalização não aplicou os dispositivos das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Foram adotados, porém em sentido oposto ao que foi aplicado pela recorrente.

A Solução COSIT n.º 219/14 foi citada, mas não como fundamento para fazer incidir tributo.

- b) Não houve situação de dúvida, em que o Fisco não tenha conseguido concluir e cuja decisão, então, deveria ter sido tomada em prol do contribuinte.

Ocorreu, sim, que, por exemplo, não havia segregação entre as despesas com alimentação relativas às prestação de serviços de limpeza, situação em que os créditos são admitidos (incisos X dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), e aos demais serviços, cuja tomada de créditos não tem previsão legal.

- c) A glosa de créditos calculados sobre despesas com contribuição sindical, por falta de previsão legal, de forma alguma constitui *bis in idem*, pois o PIS e a COFINS incidem sobre receitas e não sobre despesas ou resultado (receitas menos despesas).

- d) Ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não confisco e da dignidade da pessoa jurídica, previstos nos § 1º do art. 145, inciso IV do art. 150 e art. 170 da CF/88 : o auto de infração foi lavrado com base nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Cancelá-lo por suposta ofensa aos citados princípios constitucionais está fora do escopo deste colegiado, nos termos da Súmula CARF n.º 2.

Com base no acima exposto, nego provimento às preliminares.

“IV — DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA E O "IN DUBIO PRÓ CONTRIBUINTE"

“V — DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA AO CONCEITO DE INSUMO”

Pede que este julgamento seja norteado por uma interpretação mais ampla do conceito de insumos, à luz do já citado REsp n.º 1.22.170/PR. E que seja considerado que o conceito de insumos varia de acordo com o tipo de atividade.

Como não se refere a qualquer uma das glosas, sob estes tópicos, não há sobre o que deliberar.

“VI— DA ANÁLISE ECONÔMICA E VEDAÇÃO AO CONFISCO”

“A ANÁLISE ECONÔMICA DA APLICAÇÃO DA TESE DO FISCO NESTE RECURSO ATACADA DEMONSTRA O CONFISCO!”

Repete o argumento das preliminares de que a interpretação do Fisco sobre as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 fere os princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva, pois passará a ter prejuízos, caso deixe de descontar os créditos que foram glosados.

Mais uma vez, recorro à Súmula CARF n.º 2 para negar provimento ao argumento.

“VII— DA INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DE INSUMOS”

“VIII- DA RECOMENDAÇÃO DA PGFN PARA QUE O ENTENDIMENTO SOBRE INSUMOS QUANTO À ESSENCIALIDADE SEJA APLICADO À RECEITA FEDERAL”

Alega que os gastos com folha de pagamento, incluindo vale-transporte e vale-alimentação, são imprescindíveis à atividade de prestação de serviços. Por isto, constituem insumos e podem ser computados na base de cálculo dos créditos, sob o amparo dos incisos II do artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Esta interpretação, inclusive, já estaria pacificada nos tribunais, com o REsp nº 1.221.170/PR, cuja adoção inclusive já fora recomendada pela PGFN, por intermédio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Especificamente sobre vale-transporte e vale-alimentação, reproduziu cláusula do contrato social (fl. 530) que dispõe sobre o objeto social, em que figuram todos os tipos de serviços prestados, para reforçar a imprescindibilidade dos gastos com pessoal.

Sobre os contratos fiscalizados (fl. 531):

“(. .)

Os contratos fiscalizados versam contratação — EM TODOS — de mão de obra para CONSERVAÇÃO! Ora, embora tal palavra não tenha sido estritamente realizada, a questão aqui nem é jurídica, é semântica! É uma questão de significado, e apenas disso! Reclama-se aqui novamente o princípio do *in dubio pro contribuinte* pois, a interpretação semântica restritiva foi arguida de forma a impedir que a impugnante obtivesse resultado favorável na auditoria (fiscalização) pela qual passou.. Vejamos os exemplos utilizados na própria notificação ora impugnada cie palavras (subjetivos) que são de conservação:

- a) Coveiro;
- b) Jardineiro;
- c) Serviços diversos;
- d) Atendimento;
- e) Apoio;
- f) Encarregado;
- g) Supervisor!

Ora, todas essas funções são de manutenção, conservação ou limpeza ainda que não tenham esse nome, em suma, são todos cargos de mão-de-obra!

A propósito, a própria recorrente tem por objeto social, como comprovado no ato constitutivo anexo, "a prestação de mão de obra efetiva, qualificada e não qualificada (...)", o que deixa claro que dá direito a crédito, neste caso, o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

Reitera-se que o entendimento consolidado na jurisprudência atual é que o rol da legislação, ao contrário do apontado, é exemplificativo e não taxativo como o utilizado para penalizar o contribuinte recorrente.

(. . .)”

Cita decisão da 20ª Vara Federal de Minas Gerais, que dispõe que transporte, hospedagem, alimentação e EPI são essenciais para a prestação de serviços.

Por fim, traz o conceito de empregado do art. 3º da CLT, o qual, em sua opinião, seria evidência de que mão-de-obra é insumo.

Ratifico o procedimento fiscal.

É clara e irrefutável a vedação ao cálculo de créditos sobre mão-de-obra paga a pessoa física (incisos I do § 2º do art. 3º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03):

“(. .)

§ 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)

(. .)”

Com relação aos créditos sobre gastos com vale-transporte e vale-alimentação, assim dispõem os incisos X dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

“(. .)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

(. .)”

No “Relatório Fiscal” constam algumas atividades praticadas pela recorrente no ano de 2014, o que não foi contestado pela recorrente (fl. 25):

“(. .) A empresa Planejar exerce uma vasta gama de atividades, além da prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, conforme descrito no seu contrato social.

Especificamente em 2014, o contribuinte ratificou essa grande variedade de serviços, sintetizando as atividades contratuais desempenhadas pela empresa em planilha constante de sua resposta ao TI nº 001/2017. Eis alguns exemplos:

- Para a Fundação de Parques Municipais, coveiro, auxiliar administrativo e jardineiro;
- Para a Prefeitura de Itatiaiuçu, serviços diversos, operação de máquinas pesadas, tratores e condução de veículos;
- Para a Prefeitura de Juiz de Fora, cozinheiro e ajudante de cozinha;
- Para a Secretaria de Fazenda do RJ, atendimento;
- Para o Hospital Odilon Behrens, portaria, apoio;
- Para a Secretaria de Educação RJ, preparo, distribuição de refeições, fiscalização de portaria;
- Para a Procuradoria Regional do Trabalho 1ª Região, recepção;
- Para a Fundação Cecierj, merendeira;
- Para o BNDES, mensageiro, encarregado e supervisor.

(. .)”

Diante da grande variedade de serviços prestados, a fiscalização solicitou segregação dos custos entre os serviços, porém a planilha fornecida não satisfaz (fl. 26):

“(. .)

No curso da fiscalização, por meio do Termo de Intimação nº 001/2017, exigimos do contribuinte a apresentação de planilha das despesas geradoras dos créditos, com segregação referente aos locais, contratos, atividade desenvolvida pela empresa e a empresa tomadora do serviço, tudo para se certificar do serviço do qual se

originaram as referidas despesas e dessa forma verificar o necessário enquadramento no inciso X do artigo terceiro das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A planilha foi apresentada, mas não com a discriminação dos dispêndios em relação aos serviços prestados.

(. . .)”

Para reconhecer o crédito sobre vale-transporte e vale-alimentação, a recorrente deveria de ter trazido mapa de rateio dos custos entre as atividades, devidamente conciliado com o razão e as notas fiscais e contratos. Como nenhuma informação adicional foi trazida juntamente com o recurso voluntário, ratifico o procedimento fiscal e nego provimento aos argumentos.

Cumprе destacar que o REsp nº 1.221.170/PR, invocado insistentemente pela recorrente, de fato, trouxe um novo conceito para o vocábulo insumos, o qual foi expandido e passou a ser adotado pela própria RFB, com a edição do PN RFB/COSIT nº 05/18:

“(. .)

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(. . .)”

Contudo, não há dúvida de que a decisão faz referência clara e direta aos incisos II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Assim, outros custos de produção citados em outros incisos do mesmo art. 3º (ex: energia elétrica, aluguel de máquinas e depreciação de equipamentos) não sofreram semelhante alteração.

Não se pode negar que a mão-de-obra aplicada na produção, em cujo custo se incluem vale-transporte e vale-alimentação, são “essenciais e relevantes” para a conclusão dos projetos e constituem custo dos serviços prestados.

Contudo, há dispositivos legais que tratam especificamente de mão-de-obra, vale-transporte e vale-alimentação, quais sejam, o inciso I do § 2º e inciso X do *caput* do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que vedam expressamente a tomada de créditos.

Conclusão

Nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira