



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.722065/2012-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.781 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BRASANITAS EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IRPJ (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa. Precedentes deste CARF.

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Cabe ao impugnante o ônus probatório daquilo que alega. É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório nos autos. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamentar uma solução que atenda ao pedido feito. Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a apresentação de prova documental deve ser feita no momento da impugnação.

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI,s) para empregados geram direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa, por se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos na prestação dos serviços pela empresa.

COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM VALE ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA. IMPOSSIBILIDADE

Até 08/01/2009 as despesas com vale alimentação (artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003) não podem ser deduzidas, mesmo por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Por igual, não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com cestas básicas para empregados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido (ementa) em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário quanto às despesas com aquisição de equipamentos de segurança e proteção (EPs) para empregados; Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso quanto ao auxílio alimentação, uniformes e fardamentos. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne que davam provimento para esta parcela em razão de sua exigência em convenção coletiva de trabalho; e por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso quanto aos demais itens. Especificamente quanto ao item 4.4 do voto (os demais gastos e despesas glosados pelo Fisco), os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne votaram pelas conclusões, pela ausência de provas nos presentes autos para respaldar o crédito.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Souza Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Larissa Nunes Girard (suplente convocada).

Relatório

Trata o presente processo de dois Autos de Infração, lavrados contra a empresa BRASANITAS - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO E COMÉRCIO LTDA., a saber: **(i)** formalizado para a exigência de PIS não-cumulativo, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 189.118,89 referente a fatos geradores entre 30/09/2007 e 31/12/2007, decorrente de glosa de custos/despesas na base de cálculo de apuração de créditos da contribuição. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constatou base legal. Houve ciência em 27/09/2012 (fl. 321); **(ii)** formalizado para a exigência de COFINS não-cumulativa, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 889.254,57, referente a fatos geradores entre 30/09/2007 e 31/12/2007, decorrente de glosa de custos/despesas na base de cálculo de apuração de créditos da contribuição. Esse valor

(principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constatou fundamentação legal. Houve ciência em 27/09/2012 (fl. 331).

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me do relatório da decisão recorrida, vazada nos seguintes termos (fls. 447/460):

"(...) Foi anexado Termo de Verificação Fiscal onde os autuantes efetuaram detida análise, entre outros, em documentação apresentada pela empresa. Afirmaram que no curso da fiscalização, apurou-se que, na formação da base de cálculo dos créditos, segundo a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, o contribuinte tomou em consideração contas contábeis de custos e despesas que não se enquadram nas previsões legais das leis n.10.637/02 (PIS) e n. 10.833/03 (COFINS), bem como na legislação posterior que as alterou ou interpretou.

Inconformada a contribuinte apresentou, através de procurador, longa impugnação onde inicialmente fez referência aos fatos, expondo a seguir (relatado de forma sintética):

Preliminar. Atividade realizada pela empresa (prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção predial)

- trata-se de empresa prestadora de serviços, que se dedica às atividades de limpeza e conservação em geral, manutenção predial, ajardinamento e paisagismo, controle de pragas e desinsetização, portaria, recepção, dentre outras. Como se dedica exclusivamente à atividade de prestação de serviços, necessita de mão de obra para a concretização do seu objeto social;*
- os dispêndios relacionados a materiais fornecidos pela empresa, além dos demais gastos inerentes à mão de obra utilizada na execução de seu objeto social, são necessários e intrínsecos ao desenvolvimento de suas atividades. Sem tais custos/despesas não conseguiria obter sua receita, na medida em que tais valores são elementos essenciais e relevantes para o processo produtivo (prestação dos serviços);*
- é nítido que os custos/despesas glosados, referentes a valores despendidos com equipamentos de proteção individual, uniformes, auxílio alimentação, cesta básica, assistência médica e todas as demais rubricas elencadas no anexo TVF, são necessários para que a empresa desenvolva sua atividade;*
- as empresas prestadoras de serviço necessitam da força humana para consecução das suas atividades, sendo evidente que todos os gastos/despesas atrelados à força humana (equivalente ao maquinário das empresas industriais) também são insumos, na medida em que sem eles torna-se impossível a prestação do serviço.*

Direito. Indevida glosa de custos/despesas. Insumos diretamente relacionados à prestação dos serviços

- *houve glosas de diversos custos/despesas utilizados como crédito para apuração da COFINS relativa ao período de setembro a dezembro de 2007. Dentre os custos/despesas glosados encontram-se valores gastos com uniformes e equipamentos de proteção individual, cesta básica, auxílio alimentação, serviços prestados por terceiros, exames clínicos e laboratoriais, entre outros. Contudo, a autuação não merece prosperar, na medida em que todos os custos/despesas são essenciais ao desenvolvimento da atividade empresarial, constituindo-se insumos intrínsecos à prestação dos serviços;*
- *com fundamento no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, todos os bens e serviços adquiridos pela empresa e que sejam essenciais para a prestação dos seus serviços podem ser descontados na apuração do PIS/COFINS;*
- *a empresa se utilizou como créditos na apuração da COFINS relativa ao período objeto do AI, todos os valores essenciais para o exercício da sua atividade, por se configurarem como insumos diretamente relacionados à prestação de seus serviços, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;*
- *todos os créditos glosados (elencados no TVF) são intrínsecos à atividade desenvolvida pela empresa. Foram glosados valores relativos a créditos oriundos de gastos com (1) uniformes e equipamentos de proteção individual, (2) cesta básica, (3) auxílio alimentação, (4) serviços prestados por terceiros, (5) exames clínicos e laboratoriais, etc. Tais quantias se tratam de dispêndios necessários e consumidos no desenvolvimento das atividades empresariais, tendo havido equívoco na glosa desses créditos;*
- *quanto ao conceito de insumos, o entendimento do CARF é no sentido de que devem ser considerados todo e qualquer custo/despesa necessárias à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Também disciplinam os arts. 290 e 299 do RIR/99, que todos os valores glosados se tratam de custos inerentes à prestação de serviços, especialmente os relacionados a equipamentos, materiais, alimentos e demais gastos relativos à mão de obra utilizada na execução da atividade;*
- *especificamente quanto à glosa de créditos oriundos dos gastos com auxílio alimentação, uniformes e EPIs, enganou-se o Fisco ao fundamentar que tais insumos somente passaram a ser admitidos como créditos após a edição da Lei nº 11.898/2009. Essa lei incluiu o inciso X no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Mas é nítido que a inclusão da referida previsão legal serviu apenas para esclarecer, de forma expressa, que somente as empresas prestadoras de serviços de limpeza, manutenção e conservação podem se valer de tais créditos na apuração do PIS/COFINS, afastando esta possibilidade para os demais setores da economia;*
- *o rol de despesas especificadas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é meramente exemplificativo. Seu inciso II autoriza o creditamento de todos os insumos aplicados/consumidos na execução da atividade empresarial, o que deixa claro que a*

possibilidade da utilização de determinado crédito depende da análise minuciosa do serviço desenvolvido por cada empresa;

• a empresa tece algumas considerações sobre alguns insumos que jamais poderiam ter sido glosados:

1) despesas com auxílio alimentação e fornecimento de cestas básicas: o Fisco glosou os créditos oriundos de custos com fornecimento de cesta básica e auxílio alimentação, sob o fundamento de que referidos valores não se enquadrariam no conceito de insumos aplicados na prestação de serviços. Mas, por se tratar de empresa de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção em geral, que depende da força humana para a concretização de seu objeto social, todos os gastos inerentes ao fornecimento de materiais, equipamentos, benefícios, etc., à mão de obra por ela utilizada estão intrinsecamente ligados à sua atividade. Além disso, a Lei nº 11.898/2009 consignou expressamente que os valores gastos pelas empresas que exercem a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção com vale-refeição ou alimentação tratam-se de insumos inerentes a atividade;

2) despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual - EPIs:

o Fisco glosou despesas com equipamentos de proteção individual e uniformes, sob o fundamento de que esses gastos não se enquadrariam no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação dos serviços. Disse, também, que somente a partir de 09/01/2009, com a inclusão dos incisos X nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 pela Lei nº 11.898/2009, é que passou a ser permitido o desconto de tal crédito por pessoas jurídicas que prestassem serviços de limpeza, conservação e manutenção em geral. Mas, como já dito, a referida lei só veio delimitar o setor da economia que poderia se aproveitar desses créditos, autorizando somente às pessoas jurídicas que prestam serviços de limpeza;

3) gastos com a realização de exames clínico, laboratoriais e despesas médicas: o Fisco glosou todos os custos/despesas utilizados como créditos relativos aos gastos com exames admissionais, perícia e assistência médica de seus funcionários, sob o fundamento de que o termo insumo não pode ser interpretado como qualquer gasto da pessoa jurídica, mas apenas os intrínsecos à sua atividade. Mas diante do fato de que a força humana é o elemento essencial para a prestação dos serviços e que os gastos em questão estão diretamente vinculados à mão de obra, é nítido que são insumos essenciais à prestação dos serviços.

Exames admissionais e gastos com planos de saúde são imprescindíveis para manutenção da saúde dos empregados, e por esta razão estão intrinsecamente relacionados à prestação dos serviços;

4) demais gastos/despesas indevidamente glosados: *todos os demais gastos/despesas foram indevidamente glosados pelo Fisco. Como nos casos anteriores, também se referem a insumos diretamente relacionados à prestação dos serviços desenvolvidos pela empresa. Foram glosadas diversas despesas, dentre elas valores gastos com viagens, estadias e combustível necessário para o transporte dos funcionários, dentre outros. Mas estes custos/despesas se referem, sem exceção, a insumos intrinsecamente ligados à prestação dos serviços, podendo ser deduzidos como créditos na apuração da COFINS (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003).*

- *o AI impugnado deverá ser julgado totalmente improcedente, afastando-se as glosas dos créditos realizadas, tendo em vista que todos os creditamentos realizados possuem amparo legal.*

Manutenção do desconto da multa em 50%

- *conforme os AI, foi concedida redução de 50% no valor da multa aplicada, caso o pagamento dos supostos débitos fosse efetuado em até o 30 dias contados do recebimento da intimação ou de 40% na hipótese de parcelamento dos supostos débitos neste mesmo prazo. Porém, se a empresa resolvesse discutir os débitos em questão na via administrativa (o que ocorreu), ela perderia aqueles descontos. Mas a CF (art. 5º, LIV e LV) assegura o princípio do devido processo legal, bem como o direito ao contraditório, inclusive na esfera administrativa, ou seja, o exercício do contraditório, por intermédio da apresentação de impugnação administrativa, constitui-se um direito da empresa assegurado no texto constitucional, não sendo lícito que ela seja punida pelo simples fato de ter exercido esse direito. Assim, na remota hipótese de se entender pela procedência dos AI, deverá ser mantida a redução dos descontos previstos, mesmo após o término do presente processo administrativo.*

Pedidos

- *a empresa requer seja o AI julgado totalmente improcedente, afastando-se todas as glosas de créditos realizadas, tendo em vista que se referem exclusivamente a insumos diretamente relacionados e consumidos na prestação de serviços, possuindo o creditamento realizado amparo no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;*
- *protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela posterior juntada de documentos, inclusive aqueles que forem entendidos necessários;*
- *requer sejam todas as intimações e avisos realizados no seu endereço, bem como no endereço de seus procuradores.*

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação (fl. 445).

É o relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em Porto Alegre (RS) nº 10-55.371, de 25/06/2015, abaixo transcrito (fls. 447):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. Cabe à impugnante o ônus probatório daquilo que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro do regime de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados não geram direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro do regime de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

IMPOSSIBILIDADE. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados não geram direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/09/2007 a 31/12/2007 MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. A redução da multa de ofício é aplicada nos casos previstos em lei, de acordo com o momento em que se dá o pagamento ou pedido de parcelamento.

ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO. As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em **27/07/2015** (fl. 489) a Recorrente foi devidamente cientificada pessoalmente pela DERAT/SÃO PAULO e não resignada com a decisão, a empresa em **18/08/2015** (fl. 490), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 463/486) o qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, alega as seguintes razões:

a) PRELIMINARMENTE, informa que a atividade desenvolvida pela recorrente **é de prestação de serviços** de limpeza, conservação e manutenção predial; Por intermédio da leitura do objeto social da recorrente, constata-se que ela se dedica exclusivamente à atividade de **prestação de serviços**, sendo certo, por conseguinte, que necessita veementemente de mão de obra para a concretização do seu objeto social;

b) aduz sobre **a indevida glosa** realizada pelo Fisco e considerada legítima pelo v. acórdão recorrido - INSUMOS essenciais, intrínsecos e diretamente aplicados na prestação dos serviços;

c) dentre os gastos glosados pela Fiscalização, encontram-se os valores com (i) uniformes e equipamentos de proteção individual, (ii) cesta básica, (iii) auxílio alimentação, (iv) serviços prestados por terceiros, (v) exames clínicos e laboratoriais, entre outros; e que é notório que todos os bens e serviços relacionados intrinsecamente às atividades desenvolvidas pelos contribuintes são considerados como insumos e, por conseguinte, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, podem ser utilizados como créditos na apuração

do PIS e da COFINS; discorre sobre os itens glosados e cita diversos julgados na esfera administrativa e judicial;

d) frente a tais considerações, demonstrados os equívocos incorridos pelas autoridades julgadoras de primeira instância, requer seja o acórdão recorrido integralmente reformado, a fim de que os lançamentos fiscais em epígrafe sejam julgados **improcedentes**, afastando-se todas as glosas dos créditos realizadas, tendo em vista que se referem a insumos intrínsecos, essenciais e aplicados na prestação dos serviços exercidos pela Recorrente;

e) requer, ainda, a **sustentação oral** de todas as alegações aqui arguidas perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, intimando-se o patrono da recorrente para tanto;

f) protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas; e

Por fim, tendo em vista que ora recorrente é optante pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, requer sejam todas as intimações e avisos realizados por meio da sua caixa postal do e-CAC, sob pena de nulidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido por este Colegiado.

2. Objeto da lide

Consta dos autos que a Recorrente tem como atividade econômica preponderante a prestação de serviços, que se dedica às atividades de limpeza e conservação em geral, manutenção predial, ajardinamento e paisagismo, controle de pragas e desinsetização, portaria, recepção, entre outras, conforme se comprova por intermédio da Cláusula 2ª do seu Contrato Social anexado aos autos (fls. 380).

Assim, toda a celeuma instaurada cinge-se em torno da validade do aproveitamentos de créditos de PIS e da COFINS, apurados no regime não cumulativo, na atividade de **prestação de serviços**, sendo certo, por conseguinte, que necessita de mão de obra para a concretização do seu objeto social.

3. Conceito de Insumos

No que se refere ao desconto de créditos, o núcleo da questão em combate, concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - **bens e serviços** adquiridos, que geram direito aos créditos do PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições - na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

Filho-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (...).

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na produção - de bens ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

Em suma, o entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

(...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar neste caso sob exame, quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

4. Dos Créditos GLOSADOS

Pela leitura do objeto social da Recorrente (fls. 377/385), constata-se que a empresa se dedica à atividade de **prestação de serviços**, por conseguinte necessita de mão de obra para a concretização de suas atividades.

A empresa exerce, portanto, diversas atividades relacionadas à prestação de serviços, com fornecimento de mão de obra. Dessa forma, está sujeita à incidência de PIS/COFINS no regime não-cumulativo.

A Recorrente argumenta em seu recurso que precisa de funcionários especializados para prestar os serviços que disponibiliza ao mercado e tais empregados, por sua vez, necessitam de equipamentos de proteção individual, uniformes, alimentação, dentre outros, para executar as suas atribuições. Diante disto, os valores glosados configuram-se nitidamente **insumos intrínsecos** à atividade desenvolvida pela recorrente e, por tal razão, foram corretamente utilizados como créditos na apuração do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Por outro lado, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 301/310), que a Fiscalização concluiu que a Recorrente teria considerado como insumos, na apuração das Contribuições em referência, gastos não vinculados a sua atividade fim. Na decisão de piso, restou consignado que:

"(...) No entendimento da RFB, o conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não-cumulativo de tributação para o PIS e a COFINS é aquele resultante do cruzamento dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com os arts. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e 8º da IN SRF nº 404, de 2004, ou seja, observada a legislação regimental, entendeu a Administração Tributária que elas, ao referirem a insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo/prestação dos serviços".

*"(...) Nesse contexto, observado o período analisado/auditado, não resultava possibilidade de apuração de créditos as despesas, **dentre outras**, relacionadas com **equipamentos de proteção individual - EPIs, uniformes, auxílio alimentação, cesta básica, gastos com viagens, estadias e combustível necessário para o transporte dos funcionários, serviços prestados por terceiros, assistência médica, exames clínicos e laboratoriais**. Embora até possam ser relevantes e necessários, não são empregados **diretamente** na prestação dos serviços (não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na execução dos serviços), já que se tratam de elementos auxiliares/complementares àquele processo, se encontrando fora da literalidade dos dispositivos legais, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo". (Grifei)*

O Fisco conclui que grande parte dessas despesas (discriminadas à fl. 313), se relacionam com a atividade meio da empresa, sendo que a possibilidade de apuração de créditos não decorre, para a contratada, de eventuais termos ou cláusulas constantes de contratos assinados, mas sim de disposições permissivas legais, normalmente mais restritivas, ou seja, a apuração de créditos no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, deve se dar apenas em relação àqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo.

Passo, então, a analisar os itens contestados no recurso voluntário.

4.1 Despesas com auxílio alimentação e fornecimento de cestas básicas

Aduz a Recorrente que *"(...) por se tratar a Recorrente de empresa de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção em geral, que depende veementemente da força humana para a concretização de seu objeto social, todos os gastos inerentes ao fornecimento de materiais, equipamentos, benefícios, etc, à mão de obra por ela utilizada estão intrinsecamente ligados à sua atividade.*

*Além disso, a Lei 11.898/09 consignou expressamente que os valores gastos pelas empresas que exercem a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção com **vale-refeição ou alimentação** tratam-se de insumos inerente a tal atividade".*

Portanto, entende a empresa que não há dúvidas que os valores gastos a título de auxílio alimentação e cesta básica são (e sempre foram) insumos intrinsecamente ligados e consumidos na prestação de seus serviços e, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, podem ser creditados na apuração da COFINS no regime não cumulativo.

Já a Fiscalização, conforme registrado em seu TVF, glosou os créditos oriundos dos custos com fornecimento de cesta básica e auxílio alimentação despendidos pela Recorrente, sob o fundamento de que despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de crédito, por não serem enquadrados no conceito de insumos aplicados na prestação de serviços.

Pois bem. Quanto ao gasto com **auxílio alimentação**, para o melhor deslinde desta questão, há que se verificar o que define, para a apuração de créditos, os arts. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

No que concerne a vale alimentação, a legislação de regência época dos fatos (2007), as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, expressamente restringem a possibilidade de creditamento a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Há que se ressaltar que somente **a partir de 09 de janeiro de 2009**, com base na nova redação do inciso X desse mesmo artigo (Lei nº 11.898, de 2009), as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção poderão descontar créditos calculados em relação a seus dispêndios com vale-alimentação (também em relação a vale-transporte, vale-refeição, fardamento ou uniforme) fornecidos aos empregados.

Assim, a Lei nº 11.898, de 2009, acresceu aos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, nova hipótese de desconto de créditos no cálculo do PIS/COFINS no regime de apuração não-cumulativa, nos seguintes termos:

Art. 24. O caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:

"Art. 3º (...)

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.

(...)Art. 25. O caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:

"Art. 3º (...)

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.

(...)”Art. 28. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.
(Grifei).

Vale frisar que a lei acima entrou em vigor a partir de 09 de janeiro de 2009, e o período de apuração dos créditos de PIS e COFINS tratados nestes autos referem-se ao período de apuração de 01/09/2007 a 31/12/2007.

Em relação a **cesta básica**, ressalta-se que não se pode confundir com vale-refeição ou vale-alimentação, embora ambos sejam modalidades de execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) instituído pela Lei nº 6.321, de 1976. Segundo o dicionário Wikipédia, cesta básica é o nome dado a um conjunto formado por produtos utilizados por uma família durante um mês. Este conjunto, em geral, possui gêneros alimentícios, produtos de higiene pessoal e limpeza, o que no meu entender não gera direito ao crédito.

Há que se considerar também que dispêndios com alimentação *in natura* não ensejam apuração de créditos, por absoluta falta de expressa previsão legal.

Posto isto, conclui-se que somente a partir de 09 de janeiro de 2009 (publicação da Lei nº 11.898, de 2009), com base na nova redação do inciso X dos arts. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é que as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção poderão descontar créditos calculados em relação a seus dispêndios com vale-alimentação e também em relação vale-refeição fornecidos aos empregados

Assim, voto no sentido de se manter as glosas perpetradas pelo Fisco com despesas com auxílio alimentação e fornecimento de cestas básicas, por falta de previsão legal à época dos fatos.

4.2 Despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual - EPIs.

Aduz a Recorrente que a fiscalização glosou as despesas com equipamento de proteção individual e uniformes, também sob o descabido fundamento de que referidos gastos não se enquadrariam no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação dos serviços.

"(...) Além disso, como já mencionado, aduziu que somente a partir de 09/01/2009, com a inclusão dos incisos X no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 pela Lei 11.898/09, é que passou a ser permitido o crédito de gastos com uniformes e equipamento por pessoas jurídicas que prestem serviços de limpeza, conservação e manutenção em geral.

Contudo, repita-se, a referida lei só veio delimitar o setor da economia que poderia se aproveitar dos referidos créditos, autorizando somente às pessoas jurídicas que prestam serviços de limpeza, que é o caso da ora recorrente".

a) Uniformes

Como apontado pela Recorrente e consignada na decisão recorrida, a possibilidade de apuração de crédito com aquisição de **uniformes** ou fardamentos foi introduzida pela Lei nº 11.898, de 2009, **com vigência a partir de 09/01/2009**, sendo o crédito exclusivo de pessoas jurídicas que explorassem as atividades de prestação de serviços de

limpeza, conservação e manutenção. As demais pessoas jurídicas não poderiam descontar créditos em relação a tais custos/despesas.

Observado o período objeto destes autos (01/09/2007 a 31/12/2007), é certo que em se tratando de pessoas jurídicas que exploravam atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, à época, as despesas efetuadas com o fornecimento, a seus empregados, de fardamento ou uniforme, não geravam direito a créditos a serem descontados do PIS/COFINS, por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

Portanto deve se mantida a glosa referente a este item, por falta de previsão legal à época dos fatos.

b) Equipamentos de proteção individual - EPIs

Em relação a despesas com aquisição de equipamentos de segurança e proteção (EPIs) para empregados (tais como respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capas), como afirmado pela Recorrente em seu recurso, não há dúvidas de que os equipamentos de proteção individual fornecidos aos empregados tratam-se de insumos, pois são utilizados **diretamente** na prestação dos serviços de limpeza, manutenção e conservação por ela prestados. "Durante a prestação dos referidos serviços, os empregados estão sempre com todos os equipamentos de proteção individual exigidos pela legislação trabalhista, como luvas, capacetes, botas, entre outros".

Neste caso, faz-se necessário observar que tais itens, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, correspondem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, pois os materiais de proteção individual (EPIs), nitidamente são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.

Portanto, esses dispêndios com aquisição dos equipamentos que estão relacionados com a atividade empresarial, ensejam direito a crédito, pois se tratam de insumos relacionados diretamente à prestação de serviços.

Portanto, voto no sentido que seja revertido as glosas referente aos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), contidas nos grupos 3104207 e 3204207 do demonstrativo de fl. 313.

4.3 Gastos com a realização de exames clínicos, laboratoriais e despesas médicas.

A fiscalização glosou também todos os custos e despesas utilizados como crédito relativos aos gastos com **exames admissionais, perícia e assistência médica** dos seus funcionários, sob o fundamento de que o termo insumo não poderia ser interpretado como qualquer gasto da pessoa jurídicas, mas apenas os intrínsecos à sua atividade empresarial.

Argumenta a recorrente que "(...) Contudo, como visto acima, diante do fato de que a força humana é o elemento essencial para a prestação dos serviços da ora recorrente e que os gastos em questão estão diretamente vinculados à mão de obra, é nítido que se configuram insumos essenciais à prestação dos seus serviços.

Isto é, como é notório, a força humana para as empresas do seguimento de serviços se equipara às máquinas para as empresas do ramo industrial, sendo certo que tanto

a força humana como as máquinas necessitam constantemente de manutenção e reparos, pois são imprescindíveis à execução das respectivas atividades. Deveras, como é sabido, exames admissionais e gastos com planos de saúde são imprescindíveis para manutenção da saúde dos empregados que prestam serviços à recorrente e, por esta razão, estão intrinsecamente relacionados à prestação dos seus serviços".

Não assiste razão à Recorrente neste tópico.

Reprisando-se, a Recorrente tem como atividade econômica preponderante a prestação de serviços, que se dedica às atividades de limpeza e conservação em geral, manutenção predial, ajardinamento e paisagismo, controle de pragas e desinsetização, portaria, recepção, entre outras.

Os custos/despesas com realização de exames admissionais, clínicos, laboratoriais, perícias e assistência médica, planos de saúde, ainda que incorridas com mão de obra da empresa (destinado aos empregados da empresa), não geram direito a crédito de PIS e da COFINS, uma vez que como dito em tópicos anteriores, considera-se insumo apenas os bens ou serviços que forem aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços executados pela empresa, devendo guardar relação intrínseca com a prestação desses serviços.

Assim, quanto aos gastos com a realização de exames clínicos, laboratoriais e despesas médicas, planos de saúde, etc., devem ser mantidos as glosas relacionadas para esses itens constante à fl. 313.

4.4 Os demais gastos e despesas glosados pelo Fisco (relação fls. 302/308)

Afirma a Recorrente que "(...) Conforme se infere por intermédio do Termo de Verificação Fiscal, foram glosadas ainda diversas despesas relativas ao período de setembro a dezembro do ano-calendário de 2007, dentre elas **valores gastos com manutenção e reparo de equipamentos, viagens e estadias, combustível** necessário ao transporte dos funcionários da recorrente, entre outros".

Na decisão recorrida restou consignado que "os gastos e despesas (viagens, estadias e combustível para transporte de funcionários), como dito, entende-se como insumos utilizados na prestação de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Nesse passo, despesas indiretas com pessoal não se enquadram no conceito de insumo, por não atenderem à condição de serem diretamente aplicados ou consumidos nos serviços prestados pela empresa.

Contudo, a Recorrente argumenta que em que pese o entendimento do Fisco, as glosas realizadas devem ser canceladas, tendo em vista que **todos** os custos e despesas se referem, **sem exceção**, aos insumos intrinsecamente ligados à prestação dos serviços da recorrente e que podem ser deduzidos como créditos na apuração do PIS e da COFINS, no termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Verifica-se às fls. 301 a 308 do TVF, a relação dos bens e serviços que foram glosados pela fiscalização, bem como a justificava utilizada para fundamentar.

Já na **fl. 313**, a fiscalização elaborou o **ANEXO II** ao Termos de Verificação Fiscal, que demonstra a "Apuração Consolidada Mensal da Base de Cálculo do Crédito de PIS/COFINS a ser Glosada - ano 2007", em que se encontra listada, por numero da conta contábil, grupo/nome da conta e o mês de apuração, todas as glosas efetuadas nestes autos (incluindo os analisados nos tópicos anteriores).

Dentre os itens listados no Anexo, é possível verificar que os Bens do Ativo Imobilizado, Energia Elétrica e Energia Térmica, a fiscalização definiu que é possível a apuração de créditos sobre essas despesas. As demais despesas relacionadas no referido Anexo II, foram glosadas pela fiscalização, destacando-se a referida fundamentação legal e as observações lá consignados.

Pois bem. Analisando todos os itens do Anexo II (fl. 313), entendo que as algumas daquelas despesas, até poderiam enquadrar-se em custos e despesas que se referem aos insumos intrinsecamente ligados à prestação dos serviços da Recorrente que poderiam ser deduzidas como créditos na apuração do PIS e da COFINS, no termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, tais como: os Serviços Terceiros - PJ (3104267), Serviços Terceiros - PJ (3104331); Combustíveis e Lubrificantes (3204221); Locação de Veículos (3204222); Manutenção e Reparos (3204226); Manutenção de Equipamentos (3204242); Serviços de Terceiros - PJ (3204267); os Fretes e Carretos (3204273) e Serviços de Terceiros - PJ (3204331).

No entanto, verifica-se que quando de sua Impugnação e agora nesta fase de Recurso, as alegações da Recorrente não foram acompanhadas de qualquer prova, ainda que indiciária, que pudesse corroborar a versão apresentada pela empresa, tais como Notas Fiscais, contratos, cópia Livros contábeis, etc. No caso sob exame, o ônus da prova de tais fatos competiria à Recorrente, dado que não seria lícito atribuir à fiscalização o controle que as normas de escrituração contábil e fiscal exigem das sociedades empresárias.

Muito embora trata-se de Auto de Infração, por envolver a fruição de créditos de PIS e da COFINS, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), adotado de forma subsidiária na esfera administrativo-tributária. O art. 373 do CPC (Código de Processo Civil) disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Como se vê, estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ou seja, cada interessado, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo julgador na solução do litígio.

Trata-se de matéria de extrema importância em sede processual no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *ônus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos

casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, que determina que a impugnação conterà "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

No mesmo sentido se depreende da parte final do caput do art. 38, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do art. 57 do mesmo Decreto, que determina que a impugnação conterà os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe as provas encenadoras do lançamento.

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade (possibilidade de dedução, do valor a ser recolhido, de créditos calculados sobre bens e serviços).

No que se refere aos **créditos**, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Exige-se a apresentação de documentos comprobatórios da existência do direito creditório, ou seja, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito pleiteado. Não comprovado possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No caso sob análise, a Fiscalização sustenta suas glosas com base nas informações buscadas pelos Termos de Intimação lavrados, documentos disponibilizados pela empresa, planos de contas, Livros contábeis e fiscais verificados durante o procedimento fiscal.

Já a Recorrente, em regra, não apensou aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações de seu recurso voluntário, limitando-se, em muito, a protestar pela validade de créditos glosados e afirmando (sem anexar provas) que **todos** os custos e despesas se referem aos insumos intrinsecamente ligados à prestação dos serviços da

Recorrente e que podem ser deduzidos como créditos na apuração do PIS e da COFINS, no termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Conclusão

Dessa forma, não tendo a contribuinte carreado aos autos elementos comprobatórios de seu alegado direito, deve-se manter, o entendimento do Fisco expressado no Termo de Verificação Fiscal e na decisão recorrida, com exceção dos EPIs (Equipamentos de Proteção Individual), que deve ser revertido.

6. Sustentação Oral

Requer, ainda, a **sustentação oral** de todas as alegações aqui arguidas perante este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **intimando-se o patrono** da Recorrente para tanto.

Pois bem. É cediço que em julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ou na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), é assegurada ao contribuinte oportunidade para propositura de sustentação oral, como previsto no RICARF art. 58, II, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Deve ser indeferido o pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome do patrono da causa administrativa, pois, o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, II, determina que elas sejam feitas por via postal, ou qualquer outra via com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

6- Dispositivo

Diante de tudo o que fora exposto, voto no sentido de dar **parcial provimento** ao recurso voluntário, nos termos a seguir sintetizados:

(i) reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos **EPIs** (Equipamentos de Proteção Individual), conforme **item 4.2, letra "b"**, deste voto;

(ii) manter as demais glosas efetuadas pelo Fisco.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

