



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

**Processo n°** 13053.000269/2005-35  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.855 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA APLICADA NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS.

Os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência da locação de mão-de-obra aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda geram direito a créditos da Cofins, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS.

Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/Cofins as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: por unanimidade de votos, para reconhecer o direito ao crédito relativo às despesas com aluguel de guincho e indumentária; por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito relativo às despesas com locação de mão-de-obra. Vencidos, nessa parte, os conselheiros Walber José da Silva (relator) e Maria da Conceição Arnaldo Jacó; pelo voto de qualidade, não se reconheceu o direito ao crédito relativo às despesas com estivas e capatazia na exportação. Vencidos, nessa parte, os conselheiros Jonathan Barros Vita, Cláudio Monroe Massetti e João Alfredo Eduão Ferreira. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor quanto ao crédito das despesas com locação de mão de obra.

(assinado digitalmente)  
WALBER JOSÉ DA SILVA  
Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)  
Paulo Guilherme Déroulède  
Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Jonathan Barros Vita, Cláudio Monroe Massetti e João Alfredo Eduão Ferreira.

## Relatório

Por bem representar os fatos, transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

Trata o presente processo de *Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS* (formulário instituído pela IN SRF nº 460, de 2004) relativo ao terceiro trimestre de 2005, totalizando o valor de R\$ 11.229.825,89, cumulado com *Declarações de Compensação* (apresentadas em formulário - fls. 01, 16, 18, 20/22), tendo a contribuinte apresentado, também, os demonstrativos Créditos da COFINS (fls. 03/05), as cópias de DACON (fls. 06/13) e documento de procuração (fl. 14).

A Seção de Fiscalização diligenciou no sentido da confirmação do direito ao ressarcimento pleiteado, tendo produzindo o *Relatório da Ação Fiscal* de fls. 36/43, onde relata ter constatado irregularidades fiscais relativas a receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros que não foram incluídas na apuração da base de cálculo da contribuição, bem como o desconto indevido de créditos na aquisição de bens e serviços sem previsão legal (capatazia, serviços de guincho, indumentárias, locação de mão-de-obra e elaboração de projetos).

À fl. 47 consta o Despacho Decisório DRF/NHO/2006, de 17/02/2006, onde o Sr. Delegado Substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS) reconheceu direitos creditórios em favor da interessada relativamente a saldo credor de COFINS, com incidência não-cumulativa, passível de ressarcimento/compensação, tendo autorizado a adoção dos procedimentos cabíveis para ressarcimento/compensação dos valores pleiteados *até o limite do saldo credor a ressarcir/compensar* (R\$ 10.897.331,66).

Foi anexada cópia de PERDCOMP transmitido pela contribuinte em 10/03/2006 (fls. 49/52), tendo sido juntados extratos do sistema PROFISC, tela de controle e Extratos de Processo. A seguir foram anexados documentos relacionados ao Mandado de Segurança nº 2006.71.08.002912-2, tendo sido emitida a Intimação de fl. 89 e juntados documentos relativos à situação fiscal e cadastral da empresa. Novamente constam documentos relativos à ação judicial citada.

A seguir houve nova verificação pela Fiscalização com a produção do *Relatório da Ação Fiscal* de fls. 115/117, onde foi verificada a possibilidade de ressarcimento de créditos presumidos da COFINS, entendendo a autoridade fiscal que os mesmos somente seriam passíveis de dedução do débito da contribuição no período. A DRF de origem emitiu o Despacho Decisório DRF/NHO/2006, de 06/04/2006 (fl. 120), onde o Sr. Delegado Substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS) *revisou de ofício* o Despacho Decisório proferido anteriormente e *reconheceu direitos creditórios* constantes do Relatório Fiscal, que aprovou, em favor da interessada, relativamente a saldo credor de COFINS não-cumulativa, passível de ressarcimento/compensação, tendo *autorizado* a adoção dos procedimentos cabíveis para ressarcimento/compensação dos valores pleiteados *até o limite do saldo credor a ressarcir/compensar* (R\$ 9.866.775,58).

Novamente foram anexados documentos relativos à situação fiscal e cadastral da empresa, tendo sido apurado débito para com a SRP, sendo autorizado o ressarcimento do montante de R\$ 6.996.557,58 (fl 142).

A contribuinte foi cientificada em 24/04/2006 (fls. 144/145) e, não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, apresentou, através de procuradora, em 23/05/2006 - fls. 146/155 - sua manifestação contrária, onde aponta, em síntese, os seguintes argumentos:

#### DOS FATOS

- a empresa apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS não-cumulativa, relativo ao 3º trimestre de 2005 (exportações), no valor de R\$ 11.229.825,89, sendo que a RFB procedeu à verificação da legitimidade dos créditos, tendo-decidido não reconhecer a totalidade do pleito, sob a alegação da existência de supostas irregularidades fiscais. Registra quais as irregularidades constatadas pela Fiscalização;
- por não concordar com o decidido administrativamente, a empresa passa a expor suas razões, que comprovarão a sua boa fé e licitude dos procedimentos que adotou. Salienta que não irá se manifestar a propósito da glosa referente às receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros, bem como a relativa ao crédito presumido da contribuição, tendo em vista que a matéria será submetida à discussão judicial.

#### DO DIREITO AOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

- a pessoa jurídica que efetuar exportações, inclusive aquela que efetuar vendas à comercial exportadora com fim específico de exportação, poderá solicitar o ressarcimento de créditos de PIS que remanescerem em sua escrita fiscal após a dedução dos débitos da própria contribuição e da compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB;

- a normatização da incidência não-cumulativa do PIS é prevista pela Lei nº 10.276/2001 (sic). Por sua vez, a IN 543, de 2005, alterada pela IN SRF 600, de 2005, regulamenta o ressarcimento de créditos do PIS e da COFINS;
- com base nas regras em vigor, a empresa entende que não merecem substituir as supostas glosas apontadas pela Fiscalização.

### **DA SUPOSTA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS**

- a empresa entende ilegal a pretensa tributação da COFINS. Registra parcialmente as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (arts. 3º, 5º e 6º), além da IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º), dizendo ser insofismável que as empresas devem aproveitar os créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- a RFB, através da IN SRF nº 404, de 2004, definiu o que se deve entender por insumo, instituto que abarca matéria prima, produto intermediário, material de embalagem, outros bens que sofram alterações, além de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinado à venda. Da mesma forma, o conceito de insumos compreende os bens aplicados ou consumidos na prestação dos serviços, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, quando utilizados na prestação de serviços;
- é indubitável que a autoridade fiscal agiu ao arrepio da legislação federal que dispõe acerca do direito ao creditamento de PIS ou COFINS pela sistemática não-cumulativa, a qual, inclusive, possui IN regulada pela própria RFB;
- especifica, a seguir, os itens acerca dos quais se operou a glosa. Entende que a empresa possui direito ao ressarcimento.

### **ESPECIFICAÇÃO DAS CONTAS COM GLOSAS**

#### **ESTIVAS E CAPATAZIA**

- a empresa se utiliza de estivas e capatazia nas suas operações portuárias de vendas para o exterior. Tais serviços são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como insumos, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior;
- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos, decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

#### **SERVIÇOS DE GUINCHO**

- no exercício de suas atividades produtivas, a empresa, não raras vezes, se sujeita à aquisição de serviços de guincho, sendo tais serviços prestados por pessoas

jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como insumos, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e logística;

- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos, decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

#### **DESPESAS COM INDUMENTÁRIAS**

- para atender as exigências contidas na legislação editada pela ANVISA, a empresa adquiriu vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, usada em sua atividade produtiva, realizando despesas cujos créditos podem ser descontados, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10 637 de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz. Entende que a glosa não pode subsistir

#### **DESPESAS COM LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA**

- da mesma forma que as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, a empresa entende que a locação de mão-de-obra aplicada na sua produção configura custo, o que legitima o ressarcimento dos respectivos créditos. Requer, com base nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sejam afastadas as glosas.

#### **ELABORAÇÃO DE PROJETOS**

- para o desenvolvimento de suas atividades e produção, à empresa é indispensável a contratação de serviços de elaboração de projetos executados por pessoas jurídicas, os quais são utilizados como insumo e caracterizam custos incorridos na atividade, garantido, assim, o ressarcimento dos respectivos créditos;
- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

#### **DAS PROVAS**

- a empresa pretende provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial pela produção eficaz de provas documentais.

#### **DO PEDIDO**

- a empresa requer seja recebida a manifestação de inconformidade, ordenando-se, de imediato, a reforma do Despacho Decisório guerreado, para o fim do deferimento do crédito que foi pleiteado, haja vista a comprovação da sua legitimidade;

- pede deferimento.

Após a manifestação de inconformidade estão anexados os documentos de fls. 156/174.

A seguir o processo foi encaminhado à DRJ/Porto Alegre (RS), tendo retomado à DRF/Santa Cruz do Sul (RS) para cumprimento do Mandado de Segurança nº 2006.71.08.008375-O/RS. Foi, então, expedido o Termo de Intimação Fiscal de fl. 190, recebido pela empresa em 12/07/2007 (cópia de AR de fl. 191), tendo sido anexada informação apresentada pela mesma à fl. 194. Posteriormente foi proferido o Despacho de fl. 195 encaminhando o processo a esta DRJ.

Atendendo solicitação, esta DRJ devolveu o processo à DRF/Santa Cruz do Sul (RS) que anexou o Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS de fl. 199 e os documentos de fls. 200/201. A seguir foi emitido o Despacho Decisório de fl. 204, que não admitiu o PERDCOMP retificador, tendo a contribuinte sido cientificada em 30/10/2007 (AR de fl. 206). Foi emitido o Despacho Decisório DRF/SCS/RS nº 41/2008 (fl. 209) e anexados documentos, além da autorização de pagamento de fl. 231. O processo retomou a esta DRJ (fl. 236).

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS indeferiu a Manifestação de Inconformidade da recorrente, nos termos do Acórdão nº 18-10.729, de 15/05/2009, cuja ementa abaixo se transcreve:

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Para fins de apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, somente serão considerados insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIMENTO PARCIAL. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.*

*A declaração de compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB fundada em crédito cujo pedido foi parcialmente indeferido, não pode ser homologada na integralidade.*

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 15/06/2009, conforme AR de fl. 278, e, discordando da mesma, ingressou, no dia 15/07/2009, com Recurso Voluntário, no qual reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

No ida 18/11/2009, a Fazenda Nacional apresenta suas contrarrrazões para defender que os custos de venda dos bens fabricados não geram direito a crédito, bem como as despesas objeto das glosas efetuadas pela Fiscalização, por falta de previsão legal.

Na forma regimental, o recurso voluntário foi distribuído para relatar.

É o Relatório do essencial

## Voto Vencido

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Como relatado, trata o presente processo de PERDCOMP no qual a Recorrente está pleiteando o ressarcimento de créditos da COFINS do terceiro trimestre de 2005 e declara a compensação que realizou. O crédito pleiteado foi reconhecido parcialmente em razão da constatação, pela Fiscalização, de que as receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros que não foram incluídas na apuração da base de cálculo da contribuição, bem como o desconto indevido de créditos na aquisição de bens e serviços sem previsão legal (capatazia, serviços de guincho, indumentárias, locação de mão-de-obra e elaboração de projetos).

A discussão sobre a inclusão na base de cálculo da Cofins dos créditos de ICMS transferidos a terceiros foi deslocada para o âmbito do Poder Judiciário, restando em discussão, neste processo, as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização.

O ressarcimento de crédito de Cofins está previsto no § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzido:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

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

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º. (grifei).

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

O disposto no § 3º, acima reproduzido, não deixa nenhuma dúvida de que os créditos, previstos e apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, passíveis de ressarcimento são aqueles “apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação” e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado. É o caso das despesas com frete na operação de venda e armazenagem de mercadorias exportadas, que não são insumos usados na produção, mas dão direito ao crédito passível de ressarcimento por serem despesas vinculadas à receita de exportação (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Portanto, a despesa realizada, prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03, que gera direito a crédito de Cofins passível de ressarcimento é exclusivamente aquela vinculada à receita de exportação. Bastam essas duas condições (dar direito ao crédito e está vinculada à receita de exportação) porque é só isso que a lei exige. Atendido essas condições, o crédito pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/03.

A recorrente engana-se quando afirma que a venda dos produtos por ele fabricado é uma das etapas da produção a que alude o art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Produção de bens e venda de bens são atividades econômicas completamente distintas, embora possam ser exercidas por uma mesma empresa, como é o caso das empresas industriais que produzem e comercializam o resultado da produção.

Portanto, todos os custos com a venda dos bens fabricados pela recorrente, que não estão previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não geram direito a crédito da Cofins e, mesmo que estejam vinculados à receita de exportação, não há que se falar em ressarcimento. É o caso das despesas com estivas e capatazia que não geram direito a crédito, pelos fundamentos da decisão recorrida.

Quanto às despesas com elaboração de projetos, entendo que o produto/serviço adquirido (o próprio projeto) não é insumo, posto que não é usado na produção ou industrialização dos bens fabricados pela recorrente. O fato de servir para melhorar, ampliar ou aperfeiçoar o processo produtivo da recorrente não significa que os projetos sejam insumos ou serviços usado na fabricação de bens pela recorrente.

Relativamente às despesas com locação de mão-de-obra terceirizada, entende a recorrente que, da mesma forma que as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, previstos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tais despesas dão direito ao crédito e estão vinculadas à fabricação dos bens exportados.

Sobre este tema, não vejo a semelhança apontada pela recorrente entre máquina e homem. E mesmo que houvesse, inexistente previsão legal para o crédito sobre as despesas com locação de homens e mulheres, incorridas pela recorrente.

Quanto às despesas com indumentárias, concordo com a recorrente quando afirma que representam produtos intermediários, necessários à produção por força de exigência de autoridade sanitária. A indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com fardamento/uniforme, este é de livre uso e escolha de modelo pela empresa e aquele é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público. Fardamento/uniforme não é insumo. A indumentária acima referida é insumo necessário e indispensável na indústria frigorífica.

Com relação às despesas com aluguel ou serviço de guincho usado para carregar caminhões com os produtos fabricados pela recorrente, entendo que tem razão a recorrente porque a legislação autoriza o crédito deste tipo custo, independente da atividade onde o equipamento foi empregado, conforme expressamente determina o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito.

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

(...)

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (grifei).*

Portanto, a condição para o creditamento é que o equipamento alugado seja utilizado “nas atividades da empresa” (no plural) e não na atividade industrial da empresa. Neste caso, há semelhança com o crédito da energia elétrica, que não é só a energia usada na atividade industrial da empresa que dá direito ao crédito. É o caso, também, das contraprestações de arrendamento mercantil, que independe do bem arrendado.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, adoto os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao ressarcimento de créditos da Cofins relativo às despesas com indumentária e aluguel de guincho.

(assinado digitalmente)

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à impossibilidade de apuração de crédito da não-cumulatividade de Cofins em relação ao custo com a locação de mão-de-obra paga a pessoa jurídica, aplicada na etapa de produção.

*A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Embora concorda-se com o relator quanto à falta de subsunção do fato à hipótese de creditamento contida no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a locação de mão-de-obra configura serviço utilizado como insumo, que por ser pago a pessoa jurídica e utilizada no processo produtivo, gera crédito de Cofins não-cumulativa.

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2012, versando sobre opção ao SIMPLES NACIONAL, utiliza como sinônimos os termos cessão ou locação de mão-de-obra, denotando tratar de serviço prestados por pessoa jurídica contratada para fornecer a mão-de-obra requerida. Destacam-se os seguintes excertos da referida solução:

*“Esta Coordenação, por meio do Parecer Cosit nº 69, de 10 de novembro de 1999, havia assentado o entendimento de que a pessoa jurídica que se dedicasse à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra estaria impedida de exercer a opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das*

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), instituído pela Lei n- 9.317, de 5 de dezembro de 1996.*

*15.1. Os conceitos de cessão de mão-de-obra e empreitada têm utilização corrente na área previdenciária, sendo pouco comuns nos demais ramos do direito tributário. Por essa razão, buscou-se na legislação previdenciária a compreensão e o alcance desses conceitos para solucionar a consulta em tela.*

*15.2. O referido Parecer Cosit, acertadamente, equiparou os conceitos de locação de mão-de-obra ao de cessão de mão-de-obra. Entretanto, pouco aprofundou o estudo sobre as características da empreitada, restringindo-se a diferenciá-la daqueles institutos quanto à apresentação do resultado. (grifos não originais)*

*15.3. Decerto, a principal diferença entre a cessão ou locação de mão-de-obra e a empreitada também de mão-de-obra reside no resultado a ser alcançado. E é justamente daí que decorrem as dissimilaridades conceituais.*

*15.4. Diferentemente da cessão de mão-de-obra, a empreitada não visa à realização de serviços de maneira continuada. Embora comporte exceções, o contrato de empreitada é utilizado quando há o desejo das partes de alcançar um fim específico. Ou seja, o contratante quer ver a obra ou tarefa pronta, e a contratada ao término desta fará jus ao quantum ajustado.”*

Adotando a definição como serviço, a Lei nº 10.833/2003 previu no artigo 33 que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviço de locação de mão-de-obra estão sujeitos a retenções na fonte de PIS/Pasep e Cofins, bem como o artigo 1º da IN SRF nº 381/2003, regulamentando o dispositivo:

*Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

*Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep*

Pontue-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.141.065/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), considerou como serviços a locação de mão-de-obra de que trata a Lei nº 6.019/1974, cuja ementa parcialmente, transcreve-se:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.*

*1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.*

*2. Isto porque a Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 847.641/RS, perfilhou o entendimento no sentido de que:*

*"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.*

[...]

13. Os princípios que norteiam a eficácia da lei no tempo indicam que, nas demandas que versem sobre fatos jurídicos tributários anteriores à vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, revela-se escorreito o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento mensal/receita bruta), devidos pelas empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária, regidas pela Lei 6.019/74, contempla o preço do serviço prestado, "nele incluídos os custos da prestação, entre os quais os encargos trabalhistas e

previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados" (Precedente da Primeira Turma acerca da base de cálculo do ISS devido por empresa prestadora de trabalho temporário: REsp 982.952/RS, Rel. Originário Ministro José Delgado, Rel. p' Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 02.10.2008, DJ 16.10.2008). (grifos não originais)

[...]

15. Conseqüentemente, a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadoras de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária (Precedentes oriundo da Segunda Turma do STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007)."

[...]

3. *Deveras, a definição de faturamento mensal/receita bruta, à luz das Leis Complementares 7/70 e 70/91, abrange, além das receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, concepção que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal que assentaram a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei 9.718/98: RE 390.840, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09.11.2005, DJ 15.08.2006; RE 585.235 RG-QO, Rel. Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 10.09.2008, DJe-227 DIVULG 27.11.2008 PUBLIC 28.11.2008; e RE 527.602, Rel. Ministro Eros Grau Rel. p' Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2009, DJe-213 DIVULG 12.11.2009 PUBLIC 13.11.2009).*

4. *Por seu turno, com a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários subsumem-se na novel concepção de faturamento mensal (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).*

5. *Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta, no que concerne às empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74), engloba a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.*

6. *In casu*, cuida-se de empresa prestadora de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regida pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74, consoante assentado no acórdão regional), razão pela qual, independentemente do regime normativo aplicável, os valores recebidos a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

7. *Outrossim*, o artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. *Recurso especial da Fazenda Nacional provido*. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de dezembro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

De modo similar, cita-se acórdão deste conselho, tratando sobre a incidência de PIS/Pasep sobre a prestação de serviços de locação de mão-de-obra:

Acórdão nº 3301-002.412, proferido em 14/10/2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

PIS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. INCLUSÃO.

Os valores recebidos por empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária e repassados a título de pagamento de salários e encargos sociais, integram a base de cálculo da contribuição ao PIS.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Por fim, destacam-se soluções de consulta interna emitidas pelas Superintendências da 6ª Região e 7ª Região Fiscal, especificamente sobre a possibilidade de creditamento das contribuições quanto aos dispêndios com a contratação de locação de mão-de-obra, desde que aplicadas no processo produtivo ou na prestação de serviços:

*Solução de Consulta Interna SRRF06/disit nº 136/2009:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA APLICADA DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS. DIREITO A CRÉDITO.*

*Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência da locação de mão-de-obra diretamente aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; IN SRF nº 247/2002, art. 66, caput, I, 'b', e § 5º, I, e art. 67.*

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

*LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA APLICADA DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS. DIREITO A CRÉDITO.*

*Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, geram direito a créditos da Cofins os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência da locação de mão-de-obra diretamente aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, caput, I, 'b', e § 4º, I, e art. 9º.*

*Solução de Consulta Interna SRRF07/disit nº 342/2012:*

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

*INSUMO. CRÉDITO. SERVIÇOS.*

*Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.*

*Geram direito a crédito da Cofins não cumulativa, por serem considerados despesas com insumos, os valores pagos à pessoa jurídica prestadora de serviços de impressão e manutenção de equipamentos, em decorrência da locação de mão de obra especializada em gestão e manutenção de impressoras*

Processo nº 13053.000269/2005-35  
Acórdão n.º **3302-002.855**

**S3-C3T2**  
Fl. 327

---

*diretamente aplicadas na atividade-fim da locatária, desde que atendidos os demais requisitos exigidos pela legislação de regência. Não geram direito à crédito da Cofins as despesas decorrentes da locação de mão de obra para a gestão e a manutenção das impressoras empregadas nas atividades administrativas da empresa, por não poderem ser caracterizadas como insumos pela legislação pertinente nem estarem enquadradas em outra hipótese de creditamento das mencionadas contribuições.*

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de apuração de crédito da não-cumulatividade de Cofins em relação ao custo com a locação de mão-de-obra paga a pessoa jurídica, aplicada na etapa de produção.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**