



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13837.000018/2007-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.825 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente ITALTRACTOR LANDRONI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Devem ser revertidas as glosas de créditos relacionadas com dispêndios considerados essenciais ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo-se as glosas sobre os gastos com gás de empilhadeira e serviços de manutenção de empilhadeiras, bem como os gastos na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão-de-obra alocada no processo produtivo

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de declaração de compensação para utilização de crédito da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa — exportação, referente ao 3º trimestre/2006 homologada -

parcialmente, conforme despacho decisório de fls. 402-405 em razão de diversas glosas realizadas pela fiscalização, em relação aos insumos, nos termos da IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004, no que se refere às seguintes rubricas:

1. gás para empilhadeira
2. consultoria de produção
3. contratação de mão-de-obra temporária
4. serviços de manutenção de máquinas e equipamentos

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto o relatório da r. decisão de piso:

Trata-se de Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório relacionado à contribuição para o Programa de Integração Social apurado no terceiro trimestre de 2006 e utilizado em declarações de compensação as quais, em consequência, foram homologadas parcialmente.

Do Despacho Decisório, extrai-se os seguintes trechos:

Relatório fiscal elaborado pelo Serviço de Fiscalização da DRF/Jundiaí às fls.49/118, após a realização da diligência, constatou ligeira divergência nos lançamentos que deram origem ao crédito pleiteado, porquanto efetuou a glosa de alguns valores. No que se refere ao crédito de PIS Não Cumulativo, de competência do 3º trimestre de 2006, fls. 56, confirmou-se a existência dos créditos abaixo indicados:

Julho/2006	R\$ 84.439,64
Agosto/2006	R\$ 86.924,59
Setembro/2006	R\$ 77.562,92
Total 3º Trimestre/2006	R\$ 248.927,15

Demonstrativo da compensação juntados às fls. 205/206 indicam que o crédito acima foi insuficiente para a compensação integral dos débitos declarados, razão por que proponho que a compensação declarada seja parcialmente homologada, até o limite do crédito apurado.

Nestes termos, a autoridade fiscal indicou a declaração de Compensação de nº 18763.27477.180208.1.3.080500 como sendo a que foi homologada parcialmente por conta da insuficiência de saldo.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contestando as glosas impostas pela fiscalização, resumindo suas pretensões da seguinte maneira:

Diante de todo o exposto, requer-se a procedência da presente manifestação de inconformidade, a fim de que o despacho decisório seja reformado para que sejam anuladas as glosas impostas indevidamente pela fiscalização, notadamente, como relação aos itens:

- (1) "gás para empilhadeira", (2) "consultoria de produção", (3) "contratação de mão-de-obra temporária", e (4) "serviços de manutenção", por se tratarem de insumos para ITALTRACTOR;

O detalhamento dos fundamentos das glosas e das razões apresentadas para seu questionamento será feito no corpo do voto.

Em 16 de abril de 2012 a 3ª Turma da DRJ/CPS proferiu o acórdão n.º 0537.636, fls. 511-523, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas realizadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS. GLOSA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CONCEITO.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada do resultado do julgamento, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário, fls. 529-556, para repisar os argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme síntese abaixo:

- O conceito de insumo estabelecido pela legislação de IPI não pode ser aplicado às apurações não cumulativas das contribuições sociais para o PIS e da COFINS;
- Por incidir sobre as receitas, deve-se aplicar o mesmo critério aplicável ao imposto de renda;
- Cita os artigos 290, 291 e 299 do Regulamento de Imposto de Renda;
- A conceituação de insumos para fins de PIS e COFINS deve se pautar pelos dispositivos constantes do Regulamento de IRPJ relativos aos custos e despesas operacionais das empresas e não pelos limites trazidos pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 fundamentadas na legislação do IPI;
- Com essa concepção de insumos a Recorrente expõe seus argumentos para reversão das glosas em relação às despesas com, gás de empilhadeiras, contratação de mão-de-obra temporária, consultoria de produção e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, incluídas a manutenção de empilhadeiras, as quais serão melhor debatidas na análise do mérito de cada item.

É a síntese do necessário.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3301-008.825 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13837.000018/2007-03

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação.

Como exposto, cinge a controvérsia na apuração do conceito de insumos de PIS e COFINS e sua aplicação aos créditos apurados sobre as despesas incorridas pela Recorrente.

As compensações receberam tratamento manual e, após análise de demonstrativos, notas fiscais, escrita contábil e fiscal, a fiscalização concluiu pela glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados com (i) gás de empilhadeiras; (ii) contratação de mão-de-obra temporária; (iii) consultoria de produção; e (iv) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos.

Com referidas glosas, a DRF decidiu por homologar parcialmente a compensação, reconhecendo-se o montante de R\$ 248.927,15 de créditos, realizando a glosa de um montante de R\$ 9.189,27, conforme tabela abaixo:

	Solicitado	Glosado	Mantido
Julho/06	87.072,19	2.632,55	84.439,64
Agosto/06	89.581,90	2.657,31	86.924,59
Setembro/06	81.462,33	3.899,41	77.562,92

Glosa de Créditos - PIS	jul/06	ago/06	set/06
a) Gás empilhadeira	R\$ 99,58	R\$ 129,59	R\$ 259,74
b) Consultoria de produção	R\$ 561,04	R\$ 680,03	R\$ 352,03
c) Mão de Obra temporária contratada	R\$ 545,02	R\$ 614,86	R\$ 673,78
d) Serviços de manutenção	R\$ 49,70	R\$ 120,26	RS 109,66
e) industrialização por encomenda			
f) Compra de autopeças para revenda			
g) Retenções não comprovadas			
h) Venda a fabricantes não comprovada			
i) diferença contabilidade x DACON	R\$ 1.377,21	R\$ 1.112,57	R\$ 2.504,20

A matéria controvertida nestes autos restringe-se às alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, uma vez que a diferença entre os valores apresentados na contabilidade em confronto com o DACON (alínea “i”) não ter sido objeto de recurso, nem de manifestação de inconformidade, restando fora da controvérsia.

Antes de analisar o mérito das glosas, convém fixar o entendimento de insumos a ser aplicado para fins de nortear a análise das glosas.

GLOSAS DE CRÉDITO

Verifica-se do termo de verificação fiscal de fls. 244-253, que a Recorrente é fabricante de esteiras e componentes para tratores, os quais, em sua maioria, são autopeças referidas na Lei 10.485/2002, anexos I e II.

A fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos e após a análise realizou intimações para explicações e complementação de documentos. Auditou os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento.

Toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com as INs SRF n.º 247/2002 e 404/2004, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp n.º 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.** (grifei)

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de “teste de subtração”, assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) **"a aquisição de 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"** (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) **"a aquisição de 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"** (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) **"a aquisição de 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"** (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Saliente-se que o caso se trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo.

A ordem de análise das glosas será de acordo com a disposição realizada no TVF.

GÁS EMPILHADEIRA

A fiscalização realizou a glosa de gastos com gás para abastecimento das empilhadeiras por entender que não se enquadravam no conceito de insumos, na medida em que a lei só trata como insumo “*combustíveis utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda. **Embora empilhadeiras sejam utilizadas para movimentação de materiais na indústria**, entendemos que se tratam de equipamentos de transporte, não se adequando, nem as empilhadeiras nem o gás que as move, ao conceito de insumo.*” (grifei)

No entanto, a empilhadeira é máquina utilizada em seu processo produtivo para o deslocamento de matéria-prima ou outros insumos, ou até mesmo o produto acabado, para ambientes internos da própria indústria. Com isso, apesar de não compor o produto final, os custos com combustíveis para empilhadeiras integram o custo de produção, adequando-se ao critério da essencialidade no processo produtivo.

No referido Parecer Normativo RFB n.º 05/2018, a administração tributária já se pronunciou sobre o assunto, admitindo a inclusão do dispêndio na base de cálculo para apuração dos créditos de PIS e COFINS:

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Portanto, reverte-se as glosas relacionadas com o gás utilizado nas empilhadeiras.

CONSULTORIA DE PRODUÇÃO

A fiscalização realizou a glosa de despesas relacionadas com notas fiscais de prestação de serviços de consultorias diversas, tais como serviços de consultoria em engenharia e de inspeção de qualidade, conforme se vê abaixo:

Os serviços considerados como insumo a que se referem os artigos 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03 são aqueles aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto, entre os quais não se enquadram serviços de consultoria, que apenas indiretamente se vinculam à produção. O contribuinte apresentou cópias de alguns contratos desses serviços. O contrato com EF Inspeção e Metrologia Ltda — ME, tem por objeto assistência técnica e inspeção de qualidade. O contrato com Nexplan Consultoria Empresarial S/S Ltda, trata de consultoria em logística e planejamento industrial. O contrato com Odair Rodrigues — Projetos — ME trata de consultoria técnica não especificada, mas que pelo nome da empresa deve tratar de projeto. O contrato com A & F Prestação de Serviços Ltda trata de consultoria em engenharia não especificada. O contrato com BVQI do Brasil Sociedade Certificadora Ltda trata de Auditoria de Sistema de Gerenciamento com vista a emissão de certificado Bureau Ventas Certification. Portanto, são serviços que não se enquadram no conceito de insumo, pois são serviços genéricos, e não específicos de fabricação.

As descrições dos serviços são um tanto quanto genéricas e não é possível identificar a essencialidade destas contratações em relação ao processo produtivo. Em seu recurso voluntário, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

Por fim, em relação aos serviços considerados como 'consultoria de produção', conforme se verifica da própria descrição fiscal, constante da fl. 145, vê-se que apesar de indiretamente relacionados à produção, à fabricação, da ora Recorrente, certo é que não podem ser vedados/glosados os créditos relacionados a tais despesas, isto porque os respectivos serviços se referem a serviços de assistência técnica relacionada à produção, à logística e ao planejamento industrial, à consultoria técnica e de engenharia relacionada à produção da empresa, bem como para emissão do Certificado Bureau Ventas Certification, ou seja, totalmente relacionados ao conceito de insumo acima descrito e, destarte, firmado pelo este próprio I. Tribunal Administrativo.

A meu ver, a Recorrente deveria ter demonstrado a relevância de tais serviços em seu processo produtivo. Assim, analisando as rubricas “consultoria em logística e planejamento industrial”, ou “assistência técnica e inspeção de qualidade”, ou “consultoria técnica não especificada”, ou “de consultoria em engenharia não especificada” não trazem luzes para identificação de sua pertinência em relação ao processo produtivo.

Diante da falta de apresentação de documentos capazes de iluminar a essencialidade de tais gastos com o processo produtivo, as glosas devem ser mantidas.

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA

A fiscalização realizou glosas sobre a contratação de serviços relacionados com a locação de mão-de-obra temporária, por entender que estariam desvinculados do processo produtivo, não sendo possível considera-los como insumo, pois não se tratavam de serviços utilizados na produção, conforme mandamento das instruções normativas julgadas ilegais:

O contribuinte apresentou cópias de contratos de trabalho temporário. As partes dos contratos são as empresas prestadoras de serviço e os trabalhadores. **Em sua maioria os trabalhadores são operadores de máquinas.** Mas existem também líder de turno (Anivaldo Lopes da Silva), **mecânico de manutenção, comprador técnico** (Armando Sergio Favaro), **forjador, operador de empilhadeira** (Claudecir Emidio, Dimas de

Souza Quesada), **assistente RH** (Daniela Scarton Ávila), **especialista de manutenção, técnico em eletrônica** (Juvenal Jerry Gomes Luiz), **auxiliar de almoxarifado** (Elpidio Pereira Filho), **técnico de segurança do trabalho** (Hélio Santiago Ribeiro), **compradora** (Jociane Cristina Felisbino), **compradora técnica** (Marileia Cristina Pomiglio), **engenheiro de vendas** (Maurilio Guilherme Evaristo), **programadora de compras** (Michele Zambianchi).

Apresentou cópias de notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra Difference Sistemas, Serviços Temporários Ltda; D & E Serviços Temporários Ltda, e Mastertemp Recursos Humanos Ltda. Das notas constam, além de salários e encargos, repasse de exame médico, vale transporte, ISS, INSS, taxa de administração.

De fato, a atividade da empresa de locação de mão de obra temporária é atividade de intermediação que tem como característica a prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra e a locação de mão-de-obra temporária. Tais serviços não podem ser enquadrados no conceito de insumo, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador dos serviços. (grifei)

Neste ponto, algumas glosas merecem ser revertidas. A própria RFB já tratou do assunto do Parecer Normativo n.º 05/2018:

9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. **Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante** (terceirização de mão de obra), **o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.**

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, **na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.**

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por isso, a Solução de Consulta Cosit n.º 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas

jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”. 129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas. (grifei)

Desta feita, devem ser tratados como insumos **os casos de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada** estejam relacionados com as atividades de produção ou na prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

Da leitura do TVF, a própria fiscalização afirma que grande parte das contratações estava relacionada com mão-de-obra para operação de máquinas, inclusive empilhadeiras, forja, manutenção de máquina, todos vinculados ao processo produtivo.

Assim, deve ser reconhecido como insumo apenas os gastos relacionados com a contratação de pessoa jurídica pelo fornecimento de mão-de-obra utilizadas no processo produtivo da Recorrente.

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas se houve contratação de pessoa física, ou mesmo na contratação de pessoa jurídica, mas para alocação de mão-de-obra em setores alheios ao setor produtivo, ou mesmo por falta de demonstração de sua vinculação com o processo produtiva.

Assim, mantenho as seguintes glosas:

- *comprador (a) técnico(a),*
- *assistente RH,*
- *especialista de manutenção (falta de demonstração),*
- *técnico em eletrônica (falta de demonstração),*
- *auxiliar de almoxarifado,*
- *técnico de segurança do trabalho,*
- *compradora,*
- *engenheiro de vendas e programadora de compras.*

Reverte-se as glosas para os demais encargos:

- *operadores de máquinas,*
- *mecânico de manutenção,*
- *forjador,*
- *operador de empilhadeira*

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS — MANUTENÇÃO E REPAROS

De acordo com o termo de verificação fiscal, a Recorrente apresentou planilhas que listam notas fiscais e de serviços de manutenção, com a apresentação de cópias das notas de serviços, inclusive de peças de consumo utilizadas na manutenção de equipamentos.

A fiscalização analisou as notas fiscais apresentadas, apresentando uma planilha com a indicação dos serviços que estariam fora do conceito de insumos e, por isso, não geram direito a crédito de PIS e COFINS. A planilha está em fls. 471-472, e contém breve descrição dos serviços prestados. Segue as observações da fiscalização:

Excluímos serviços que entendemos não foram aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, como por exemplo: **de transporte; não especificados; prestados pela empresa Romaq e relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores; Manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; de informática; manutenção elétrica e de telefonia; mudança de layout de linha de montagem, almoxarifado, sala de engenharia; serviços de limpeza; manutenção de circuito fechado de TV (CFTV); ponto de funcionários e acesso ao prédio; toalheiro; gerenciamento de calibrações; pintura de piso; caçamba papa entulho; movimentação de máquinas; reembolso de deslocamentos; bateria; sistema de segurança; alarme.**

Nas despesas com calibração, aceitamos aquelas em que a nota fiscal indica tratar-se de instrumento que faz parte de equipamento de fabricação; **recusamos a calibração de ferramentas manuais**, entendendo que são instrumentos de medição de uso genérico, cuja manutenção não dá direito a crédito. Recusamos as notas de gerenciamento de calibrações, que entendemos ser genérica para todas as calibrações efetuadas e que na maioria delas se trata de manutenção de ferramentas manuais.

Nas despesas com guindastes, quando foi possível identificar, aceitamos as motivadas por manutenção; **recusamos as motivadas por mudança de lay-out**, que entendemos tratar-se de instalação de equipamento, anterior à fabricação; Recusamos despesas de manutenção de empilhadeiras, entendendo que são veículos de transporte e não equipamentos de fabricação. (grifei)

Quanto aos serviços de manutenção de empilhadeiras, prestados pela empresa Romaq, diante da sua pertinência com o processo produtivo, deve-se reverter as glosas desses dispêndios. A fiscalização realizou a glosa sob o argumento de que empilhadeiras são máquinas que não fazem parte da produção dos produtos, mas para transporte interno de insumos e produtos. Não houve discussão ou alegação fiscal sobre a necessidade de ativação dos gastos, até porque, todos eles, são de pequena monta e incorridos todos os meses.

Quanto aos demais dispêndios, as glosas devem ser mantidas, seja por falta de demonstração da relação destas despesas com o processo produtivo, seja porque desde logo se nota a falta de vinculação com a produção, mostrando-se não essenciais e não se caracterizando como insumos, tais como: transporte, recarga de extintores, ponto de funcionários, manutenção

de automóveis, bateria, informática, pintura de piso, circuito fechado de TV, reembolso, telefonia, informática, sistema de segurança e etc.

Quanto às despesas com guindastes utilizados para realização de mudança de layout, a Recorrente não apresentou argumentos sobre esse ponto, deixando de especificar sua essencialidade, mantendo-se as glosas.

Quanto às glosas sobre as despesas com a calibração de ferramentas manuais, a Recorrente apresentou argumentos pela reversão da glosa de umas despesas, elencando notas fiscais a que se refere, tais como despesas com manutenção de Micrometro, Torquímetro, Refratometro, Espectometro, balança, instrumentos de medição e Durometro, sem especificar do que se trata em sem esclarecer a essencialidade destes equipamentos, e de sua manutenção, ao seu processo produtivo.

Essa demonstração deveria ser feita pela recorrente, por se tratar de um PER/DCOMP, mesmo em sua concepção de que insumos deve ter conceito emprestado do IRPJ, como custos e despesas operacionais, pois como é possível defender que uma despesa é necessária à manutenção da empresa sem realizar essa demonstração?

Sobre tais despesas, portanto, diante da falta de demonstração de sua essencialidade, mantenho as glosas, revertendo-se as glosas apenas em relação aos serviços de manutenção de empilhadeiras.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as glosas sobre os gastos com gás de empilhadeira e manutenção de empilhadeiras, bem como os gastos na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão-de-obra alocada no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior