



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13837.000068/2005-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.729 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente ITM LATIN AMERICA INDUSTRIA DE PECAS PARA TRATORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial/relevante a atividade produtiva.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.

Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas dos créditos referentes às despesas com locação de mão-de-obra terceirizada. O colegiado manteve, por maioria de votos, vencida a conselheira Fernanda Vieira Kotzias, a glosa referente a reforma/benfeitoria relativa ao sistema de energia elétrica.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de deferimento parcial de pedido de ressarcimento relativo a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativa decorrentes de exportações e de declarações de compensação associadas ao crédito parcialmente homologadas.

Por economia processual, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos).

“Em 26/10/2005 a contribuinte apresentou o **Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins Exportação**, pleiteando reaver R\$ 1.109.267,84 **originado do regime da não cumulatividade da Cofins vinculado a operações no mercado externo**.

Trata-se de Declarações de Compensação com aproveitamento de créditos originados do regime da não cumulatividade da Cofins vinculado a operações no mercado externo e apurados no período de agosto a dezembro de 2004.

Instaurou-se **ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento da contribuinte**. Em Termo de Verificação de fls. 55/56, **o Serviço de Fiscalização da unidade de origem manifesta-se acerca dos valores compensados**, detalhando o motivo das glosas que levaram à redução do crédito aproveitado pela contribuinte. Planilhas de fls. 57 **demonstram o montante dos créditos acatados pela fiscalização em relação aos períodos de agosto a dezembro de 2004, resultando no reconhecimento de crédito no total de R\$ 2.502.817,58, relativamente à Cofins, de um total compensado de R\$ 2.550.053,9.**

Em Despacho Decisório de fls. 83/89, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia de origem, tendo em vista o resultado do procedimento fiscal, reconheceu parcialmente o direito creditório referente a ao período de agosto a dezembro de 2004 e homologou, no limite do crédito reconhecido, as compensações declaradas.

Noticiada da decisão em 26/05/2010, em 23/06/2010 a contribuinte protocolou a Manifestação de Inconformidade de fls. contestando as glosas praticadas pela fiscalização. Destaca ainda que débitos não vinculados ao direito de crédito foram a ele alocados pela administração. Por fim, aponta erro na data de valoração de que se serviu o encontro de contas implementado pela autoridade fiscal.

O detalhamento das glosas e das razões de oposição da contribuinte serão apresentados em conjunto com o voto”.

Se extrai ainda dos autos que a fiscalização glosou, para todo o período objeto da auditoria (AGO/2004 a DEZ/2004), créditos decorrentes de aquisições de: (i) “Estoque de abertura de produtos auxiliares”; (ii) “Consultoria de produção”; (iii) “Contratação de mão-de-obra temporária”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP (DRJ/Campinas), por meio do Acórdão nº 05-34.830 – 3ª Turma da DRJ/CPS (doc. fls. 212 a 218)¹, considerou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA.

Os valores despendidos com locação de mão de obra não geram créditos no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM CONSULTORIA.

Despesas relacionadas a consultoria/assessoria não geram crédito no regime da não cumulatividade.

COMPENSAÇÃO. DATA DE VALORAÇÃO. DÉBITOS ERRONEAMENTE INCLUÍDOS NO ENCONTRO DE CONTAS. RETIFICAÇÃO. Devem ser retificados pela administração, os equívocos relacionados à implementação da compensação decorrentes de inclusão de débitos não vinculados ao crédito reconhecido e à data de valoração.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido”.

A recorrente foi devidamente cientificada em 20/01/2015 pelo recebimento da Intimação SEORT nº 18/2015-HLOA, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiá - SP em seu domicílio tributário, como se extrai do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 369).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 11/02/2015 a contribuinte formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 371 a 391), consoante carimbo apostado à primeira folha da peça recursal pela unidade preparadora. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

i. apesar de o Acórdão recorrido ter reconhecido a inclusão de débitos não vinculados ao processo na utilização e equívoco quanto à valoração utilizada pela unidade local no confronto entre o direito de crédito reconhecido e os débitos com ele compensados, manteve a glosa de créditos sob as rubricas “(i) *Estoque de abertura*; (ii) *Consultoria*; e (iii) *MDO temporária*, sendo que a Recorrente concordou desde o início com a glosa tratada naquele primeiro item e com relação às despesas de consultoria relativas ao mês de dezembro/2004 vinculadas à empresa IMAM Consultoria, tanto que para esses dois pontos não houve sequer a instauração do contencioso administrativo”, mas não concorda com o julgamento proferido para despesas com suposta consultoria e contratação de mão-de-obra temporária;

ii. os créditos atinentes às despesas para reforma e benfeitoria das instalações elétricas da indústria realizadas pela empresa L&E Engenharia e Consultoria

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Ltda., notas fiscais anexas nos valores de R\$ 20.184,43 e R\$ 22.288,82 (fls. 147/148), não podem ser objeto de glosa, *“posto que se referem a serviços técnicos de engenharia necessários à reforma e benfeitoria das instalações elétricas da planta industrial”*;

- iii. o Acórdão recorrido mantém a glosa argumentando que a empresa não teria trazido *“qualquer documento que desmentisse a descrição dos serviços constantes da nota fiscal "assessoria"”*, mas *“percebe-se, pois, com tal decisão que os julgadores da instância inferior ignoram a essencialidade desses serviços relacionados às instalações elétricas para a manutenção da atividade industrial”*;
- iv. o fundamento utilizado pela DRJ/Campinas para manutenção da glosa de créditos para a rubrica *“contração de mão-de-obra temporária”* teria sido de que a pessoa jurídica contratada prestaria serviços de seleção, recrutamento e disponibilização de mão-de-obra, não se comunicando com o processo produtivo da empresa, mas o entendimento *“vai de contra ao conceito de insumo adotado pela doutrina e pela jurisprudência, bem como à realidade fática dos serviços contratados”* pela empresa;
- v. as contratações de mão-de-obra ocorridas para utilização na produção ou fabricação de bens destinados à venda são consideradas insumos, pois, como se verifica dos contratos de trabalho, se trata de *“empregados destinados à produção, como operadores de máquinas, mecânico de manutenção de máquinas, coordenador de qualidade”*;
- vi. por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, a Receita Federal teria estabelecido o conceito de insumo para a apuração do PIS e da COFINS, mas *“com este entendimento não se pode concordar, pois a materialidade dos tributos em questão é nitidamente diversa, enquanto as referidas contribuições sociais relacionam-se com a receita, o IPI decorre da industrialização de produtos”*; e
- vii. a não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se *“vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades”*, de forma que o conceito de insumo deve estar *“intimamente ligado a tal característica”*.

A partir desses argumentos, requer a recorrente *“o provimento do presente recurso voluntário, de forma que o Acórdão nº 05-34.830 - 3ª Turma da DRJ/CPS seja reformado a fim de homologar as compensações apresentadas pela Recorrente, haja vista que totalmente arbitrárias e ilegais as glosas de créditos realizadas sob as rubricas de (i) contratação/locação de mão de obra; e (ii) quanto às despesas para manutenção e benfeitoria de instalações elétricas da planta industrial da ora Recorrente”*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Não há arguição de preliminares.

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos da COFINS relativos a insumos utilizados pela empresa, a qual tem por objeto as atividades de *“indústria, comércio, importação e exportação de peças para tratores, colheitadeiras, escavadeiras e máquinas afins”*.

Os créditos que a recorrente defende integralmente ter decorrem de exportação de produtos industrializados e exportados pela empresa, com fulcro no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e foram objeto de declarações de compensação parcialmente homologadas oriundas de um montante de crédito em valor original de R\$ R\$ 2.550.053,90, sendo reconhecidos somente R\$ 2.502.817,58.

As glosas decorreram do trabalho de auditoria realizado pela fiscalização relativamente a vários períodos compreendidos entre AGO/2004 e DEZ/2004 e ensejaram o reconhecimento parcial do vindicado direito creditório, a partir das conclusões advindas do Termo de Verificação e de Encerramento Parcial nº 001 (doc. fls. 056 a 059), da Informação Fiscal de fls. 066 e do Despacho Decisório DRF/JUN/SEORT, de 25 de maio de 2010 (doc. fls. 085 a 091).

Como pontuado pela recorrente no Recurso Voluntário, o presente processo versa somente sobre “Estoque de abertura”; “Consultoria” e “MDO temporária”, sendo que a empresa concordou com a glosa tratada no primeiro item e parcialmente com relação às despesas de consultoria.

Nessa toada, passo a analisar isoladamente cada um dos temas, na ordem em que foram trazidos pelo Recurso Voluntário, para facilitar a análise.

No entendimento da empresa, no regime da não cumulatividade, o vocábulo “insumo” possuiria significado mais abrangente do que aquele dado pela autoridade fazendária, que teria se utilizado de interpretação por demais restritiva ao analisar o conceito. Vejamos.

Conceito de insumo para dedução de despesas

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os

custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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 relativos 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. (Resp n.º N° 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

2. **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.

Extraí-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela fiscalização e pelo colegiado de primeira instância quanto à necessidade de ação direta do insumo consumido sobre o produto em fabricação, bem como aquela defendida pela recorrente quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de maneira ampla, englobando todas as despesas associadas à atividade produtiva da empresa.

Consultoria

Com relação à glosa das despesas associadas à contratação de serviços de consultoria, entendeu a fiscalização que os serviços considerados como insumo seriam 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*”.

Questionado tal entendimento pela recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade, a glosa foi mantida pela DRJ/Campinas

“A contribuinte não contesta as glosas efetuadas pelo Fisco em dezembro. **Contesta, porém, a redução dos créditos em agosto e setembro, já que os dispêndios referem-se a serviços de reforma/benfeitoria nas instalações da planta industrial da empresa, conforme comprovariam as notas fiscais emitidas pela empresa L&E Engenharia e Consultoria Ltda.** acostadas às fls. 147/148 quando vistas em conjunto com a atividade econômica desempenhada pela contratada (serviços de engenharia), de acordo com o disposto no cartão de CNPJ de fl. 150.

As mencionadas notas fiscais (fls. 147/148) **trazem no campo DESCRIÇÃO** a informação de que **os serviços contratados foram de "Assessoria na área de energia elétrica"** natureza que **afasta os referidos dispêndios do conceito de insumo que requer a vinculação direta dos gastos com o processo produtivo**, o que não vem a ser o caso de gastos de assessoria.

Caso houvesse **eventual equívoco na discriminação da natureza dos serviços prestados por ocasião do preenchimento das notas fiscais, caberia à contribuinte comprová-lo apresentando, por exemplo, o contrato de prestação de serviços**, não se prestando, para esse fim, a simples exibição do cartão de CNPJ da contratada”.

De fato, como assevera a decisão recorrida, as notas fiscais constantes das fls. 147 e 148 trazem expressamente a indicação de que os serviços prestados seriam “Assessoria na área de energia elétrica” referentes aos meses de JUL/2004 e AGO/2004, respectivamente.

A recorrente sustenta que tais serviços efetivamente se refeririam a “*serviços técnicos de engenharia necessários à reforma e benfeitoria das instalações elétricas da planta industrial*” e que a DRJ/Campinas teria ignorado a essencialidade desses serviços relacionados às instalações elétricas para a manutenção de sua atividade.

Ora, apesar dos fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, não foram trazidas quaisquer comprovações relativas à verdadeira natureza do serviço prestado, ao efetivo objeto sobre os quais foram prestados e sua relação de pertinência com o processo produtivo, de forma a permitir que seja aferida sua essencialidade ou relevância segundo os conceitos descritos linhas acima, de sorte que, na visão deste julgador, não há elementos suficientes para reformar o Acórdão da DRJ/Campinas nesse ponto.

Deve então ser mantida a glosa nesse item.

Contratação temporária de mão de obra

A partir da definição do conceito de insumo para fins do crédito das contribuições para o PIS e COFINS, se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, consequentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

Sobre o direito de crédito em relação à locação de mão de obra terceirizada, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que tais despesas foram glosadas em decorrência do entendimento de que a atividade de locação de mão de obra temporária seria prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra e locação de mão-de-obra temporária, serviços que não poderiam ser enquadrados no conceito de insumo por não serem aplicados

diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador (fls. 057 e ss. – destaques nossos):

“Em 18/05/2010 o contribuinte apresentou planilhas "Mão de Obra Temporária", por mês, e notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas relativas a despesas de contratação de mão-obra-temporária do período agosto a dezembro/2004. Apresentou cópias de contrato de fornecimento de mão-de-obra de operadores de máquinas. As notas fiscais não discriminam os trabalhadores pagos, e o contribuinte não individualizou os pagamentos por trabalhador.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS", nas quais constam base de cálculo de créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - M.O. Temporária" no período de agosto a dezembro/2004 respectivamente de R\$67.195,65, R\$94.760,04, R\$120.324,26, R\$125.549,09 e R\$96.921,63.

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal - SRRF08/Disit emitiu Soluções de Consulta de números 174 e 298 de 2009, cujas ementas estão disponíveis na Internet no site da Receita Federal, onde conclui que não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

De fato, a atividade da empresa de locação de serviços temporários 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-fins do tomador dos serviços.

O serviço prestado pela empresa de contratação de trabalho temporário diferencia-se do trabalho realizado pelos empregados temporários ou por empresas prestadoras de serviços. Para estes, o serviço contratado é o próprio serviço aplicado diretamente sobre a fabricação de produtos; por exemplo, contrata-se um operador de máquina que operará máquinas de fabricação dos produtos, ou então, contrata-se uma empresa especializada para executar determinado serviço da fabricação do produto. Já na contratação da empresa de trabalho temporário, o serviço contratado é o agenciamento e a locação de mão-de-obra, e não a prestação de um serviço aplicado nas atividades produtivas. Nesta, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores; apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário é que será consumido ou aplicado na produção dos bens, não havendo aplicação ou consumo dos custos indiretos da contratação (transporte, alimentação, saúde, previdência, FGTS, ISS, remuneração da contratação e locação, etc).”.

O mesmo entendimento deu amparo à manutenção desta glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado (fls. 574 e ss. – destaques nossos):

“No caso dos autos, o objeto do contrato com a pessoa jurídica locadora de mão de obra é, simplesmente, o oferecimento de força de trabalho, e não o emprego da capacidade empresarial da contratada em serviços aplicados ao processo produtivo. Os serviços prestados pela empresa locadora esgotam-se na seleção, recrutamento da mão de obra à contratante, não se comunicando com o processo produtivo desta última.

Assim, se a contratante destina a mão de obra locada em atividades diretamente aplicadas à produção, não se pode falar em prestação de serviços aplicados ao processo

produtivo pela pessoa jurídica locadora de mão de obra. Isto porque se exauriu a capacidade da locadora no fornecimento da mão de obra solicitada pela contratante: a aplicação da força de trabalho no processo produtivo deveu-se à capacidade empresarial da pessoa jurídica que locou a mão de obra.

Ademais, é importante destacar que, **especificamente, a locação de mão de obra não se caracteriza como prestação de serviços**. De fato, a atividade nem está relacionada na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, já trata da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e, portanto, os dispêndios feitos a esse título não geram direito a crédito da não cumulatividade.

Desta forma, não há reparos à redução do direito de crédito aproveitado na DCOMP levada a efeito pela unidade local.

Não restam dúvidas a meu ver, pela aplicação dos conceitos apresentados acima, que locação de mão de obra terceirizada e especializada para operação de máquinas a serem empregadas no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições, se relacionadas com as atividades de produção ou com a prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

Nesses termos, devem ser reconhecidos como insumo apenas os gastos relacionados com a contratação de pessoa jurídica pelo fornecimento de mão-de-obra utilizadas no processo produtivo da recorrente. De outra sorte, devem ser mantidas as glosas relativas a contratação de mão de obra para alocação em atividades administrativas ou que se constate serem alheias ao processo produtivo.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, se extrai que a empresa teria apresentado cópias dos contratos de fornecimento de mão-de-obra relacionados a operadores de máquinas, o que garante o direito ao crédito a meu ver, como mencionado.

A matéria tem entendimento pacificado na CSRF no sentido de que tal dispêndio dá direito ao creditamento das contribuições, a exemplo dos Acórdãos nº 9303-010.218, nº 9303-009.732 e nº 9303-009.878 (destaques nossos):

“CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.**” (Acórdão nº 9303-010.218; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 10/03/2020)

“CRÉDITOS PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

Situação em que os gastos com mão de obra terceirizada junto a pessoa jurídica sujeita ao pagamento das contribuições e utilizada no processo produtivo dão direito ao creditamento.” (Acórdão nº 9303-009.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 11/12/2019)

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 podem ser descontadas da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da locação de mão-de-obra terceirizada ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresarial. (Acórdão nº 9303-009.732; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

Nesses termos, voto por reverter as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por se tratar de insumos essenciais atividade empresarial.

Conclusões

À vista de todo o exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, revertendo as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche