



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13837.000215/2005-52
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-009.725 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente ITALTRACTOR LANDRONI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005

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. DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP 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 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: (1) locação de mão-de-obra terceirizada e (2) manutenção de empilhadeiras.

(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 Goncalves 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).

“Trata-se de Declarações de Compensação com aproveitamento de direito de crédito apurado em janeiro e fevereiro de 2005 decorrente do regime da não cumulatividade da Cofins vinculado a operações no mercado externo.

Instaurou-se **ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento da contribuinte.** Em Termo de Verificação de fls. 54/58, **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 janeiro de fevereiro de 2005, resultando no reconhecimento de crédito no total de R\$ 1.215.906,00, relativamente à Cofins, tendo sido glosados R\$ 33.299,09.**

Em Despacho Decisório de fls. 184/191, 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 janeiro e fevereiro de 2005 e homologou, no limite do crédito reconhecido, as compensações declaradas.

Noticiada da decisão em 18/08/2010, em 29/10/2010 a contribuinte protocolou a Manifestação de inconformidade de fls. 203/231 contestando as glosas praticadas pela fiscalização.

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 (JAN/2005 a FEV/2005), créditos decorrentes de aquisições de: (i) “estoque de abertura”; (ii) “contratação/locação de mão de obra”; (iii) “consultoria de produção”; e (iv) “serviços de manutenção”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP (DRJ/Campinas), por meio do Acórdão n.º 05-34.831 – 3ª Turma da DRJ/CPS (doc. fls. 446 a 456)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: 01/01/2005 a 28/02/2005

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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

A recorrente foi devidamente cientificada em 20/01/2015 pelo recebimento da Intimação SEORT n.º 18/2015-HLOA, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiá - SP em sua Caixa Postal considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, como se extrai do Comunicado de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo (doc. fls. 462).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 13/06/2013 a contribuinte formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 464 a 506), consoante carimbo apostado à primeira folha da peça recursal pela unidade preparadora. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

- i. o presente processo administrativo versa sobre os seguintes tipos de crédito: “(i) *estoque de abertura*; (ii) *contratação/locação de mão de obra*; (iii) *consultoria de produção*; e (iv) *serviços de manutenção*” e não houve a instauração do contencioso administrativo em relação aos itens “a - *Estoque de abertura*” e “b - *Consultoria de Produção*”, vez que acatou as glosas realizadas pela fiscalização;
- ii. por meio das Instruções Normativas n.º 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

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.

- iii. 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*”.
- 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 contraria entendimento dominante na doutrina e na 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 “*mão-de-obra contratada para alocação de trabalhadores na produção (operadores de máquinas e de empilhadeiras, mecânico de manutenção e forjador)*”;
- vi. a fiscalização realizou a glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com manutenção e reparos de máquinas e equipamentos da empresa (notas fiscais - fls. 273/395) e “*sobre as notas fiscais relativas ao CONCERTO DE EMPILHADEIRAS emitidas pela empresa ROMAQ (notas fiscais - fls. 316/321 e 382/385), tem-se que o "veículo" é utilizado dentro da planta industrial da empresa e aplicado de forma direta na produção das mercadorias vendidas*” pela empresa e “*se o aluguel de empilhadeira dá direito ao creditamento de PIS/COFINS, não há que se falar em glosa de créditos para a manutenção de empilhadeiras e guindastes utilizados*” em sua produção da própria; e
- vii. em relação às demais notas fiscais indicadas pela fiscalização como não aceitas relacionadas aos bens e materiais (peças) necessários à manutenção e reparo do parque industrial da empresa, constantes da planilha "Manutenção e reparos 2005" (fls. 65/73), “*para que não restem dúvidas quanto à necessidade de reforma por parte do CARF do referido julgamento*”, indicam-se as descrições dos serviços e peças que deram origem aos créditos de COFINS glosados.

A partir desses argumentos, requer a recorrente “*o provimento do presente Recurso Voluntário, de forma que o Acórdão n.º 05-34.831 - 3ª Turma da DRJ/CPS seja totalmente reformado e as compensações apresentadas pela Recorrente integralmente homologadas, haja vista que totalmente arbitrárias e ilegais as glosas de créditos realizadas sob as rubricas de contratação de mão-de-obra temporária e serviços de manutenção, conforme espera-se ter aqui demonstrado*”.

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\$ 1.126.866,07, sendo glosados somente R\$ 33.299,09.

As glosas decorreram do trabalho de auditoria realizado pela fiscalização relativamente a vários períodos compreendidos entre JAN/2005 e FEV/2005 e ensejaram o reconhecimento parcial do vindicado direito creditório, a partir das conclusões advindas do Termo de Verificação e de Encerramento Parcial nº 002 (doc. fls. 071 a 072), da Informação Fiscal de fls. 070 e do Despacho Decisório DRF/JUN/SEORT, de 25 de maio de 2010 (doc. fls. 230 a 237).

Como pontuado pela recorrente no Recurso Voluntário, o presente processo versa somente sobre “estoque de abertura”, “contratação/locação de mão de obra”; “consultoria de produção” e “serviços de manutenção”, sendo que a empresa concordou com a glosa tratada nos itens “estoque de abertura” e “consultoria de produção”, serão tratados nesse voto os itens associados às glosas relativas a:

- (i) “contratação/locação de mão de obra”; e
- (ii) “serviços de manutenção”.

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 a 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 n.º 181/1974 e n.º 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.º 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 n.º 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-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 n.º 247/2002 e n.º 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 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.

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, conseqüentemente, 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. 072 e ss. – destaques nossos):

“Nas planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS", apresentadas pelo contribuinte, constam base de cálculo de créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - M.O. Temporária" no período de janeiro e fevereiro/2005 respectivamente de R\$76.989,17 e R\$73.001,70.

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.** Entendemos que os serviços de janeiro e fevereiro de 2005 são semelhantes aos do período anterior. **Apresentou cópias de contrato de fornecimento de mão-de-obra de operadores de máquinas.** As notas fiscais foram emitidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra, tais como, por exemplo: Team Leasing Brasil Parceria em Solução de Mão de Obra Ltda; Difference Sistemas, Serviços Temporários Ltda; Meta Melhores Talentos Recursos Humanos Ltda; Inovak Serviços Temporários Ltda; e Mega Serv Recursos Humanos Ltda.

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 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-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).

Ante o exposto, excluimos da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS dos meses de janeiro e fevereiro de 2005 os gastos com contratação de mão de obra temporária antes referidos, e glosamos créditos de PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, por falta de previsão legal para seu aproveitamento”.

O mesmo entendimento deu amparo à manutenção desta glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado (fls. 448 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 n.º 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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 alugueis 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 empresária.** (Acórdão n.º 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.

Serviços de Manutenção

Retornando aos autos, vejo que a autoridade competente glosou as despesas decorrentes de serviços de manutenção que considerou sem direito a crédito, nos seguintes termos (fls. 073 e ss. – destaques nossos):

“As planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS" apresentadas pelo contribuinte, incluem na base de cálculo créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - manutenção e reparos", que no período de janeiro e fevereiro/2005 são respectivamente de R\$147.597,98 e R\$340.056,50.

Intimado, **o contribuinte apresentou planilha "Manutenção e reparos 2005"**, anexa, que lista notas fiscais e de serviços somando R\$ 481.171,79 e R\$410.572,10 em janeiro e fevereiro, e na qual incluímos as colunas "descrição" e "IND". **Apresentou cópias de**

parte das notas fiscais listadas na planilha, num total de R\$ 334.812,77 em janeiro e R\$ 238.505,79. O contribuinte **não indicou quais notas foram efetivamente aproveitadas**.

Parte das notas era de serviço, outras de produtos, outras de serviço e produtos. Constatamos que **muitos produtos constantes das notas fiscais já foram escriturados no Livro de Entradas da empresa, ora classificados como material de consumo, ora como retorno de material enviado para conserto**. Por exemplo, **as notas da empresa Bassetto, relativas a manutenção de motores, cujas peças constam do livro de entradas como material de consumo (rolamentos, fios, vedação) e as da Sandvík, que constam como retorno**. Os produtos não registrados no livro de entradas referem-se a material de consumo indireto, despesa não passível de aproveitamento de crédito.

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal - SRRF08/Disit emitiu Solução de Consulta de número 237, de 24 de julho de 2008, cuja ementa consta do site da Receita Federal na Internet, onde esclarece que "os valores referentes a partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da" Cofins e PIS "desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação".

Concluimos **que as peças de reposição utilizadas em serviços de manutenção que dão direito a crédito das contribuições são aquelas já consideradas como insumos no Livro Registro de Entradas**. Desconsideramos as peças listadas na planilha do contribuinte porque ou já foram registradas no livro de entradas, e, portanto consideradas na apuração dos créditos, ou porque não são insumos.

Já quanto aos serviços, dão direito a crédito aqueles aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos. Como o contribuinte não indicou entre as notas apresentadas quais compuseram seus cálculos, excluímos serviços que entendemos não foram aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, como por exemplo: de transporte; em motobombas; não especificados; prestados pela empresa Romaq e relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores; manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; bomba hidráulica; industrialização por encomenda já considerada no livro de entradas; não especificados prestados juntamente com fornecimento de produtos de elétrica predial.

Na planilha "Manutenção e reparos 2005" a coluna "descrição" contém um resumo dos itens da nota fiscal e a coluna "IND" indica se aceitamos (s) ou não (n) a nota apresentada como despesa de manutenção passível de aproveitamento de crédito das contribuições. Aceitamos despesas de serviços de manutenção nos valores de R\$130.211,60 e R\$98.745,62, nos meses de janeiro e fevereiro, e recusamos as demais notas fiscais.

Desconsideramos itens listados para os quais não foram apresentadas as notas fiscais.”.

Como visto, entendeu a fiscalização que as peças de reposição utilizadas em serviços de manutenção e que dariam direito a crédito já teriam sido consideradas como insumos no Livro Registro de Entradas apresentado pela recorrente, sendo desconsideradas aquelas listadas na planilha da contribuinte e já registradas naquele livro.

A DRJ/Campinas manteve as glosas aplicadas pelos mesmos fundamentos. Vejamos (fls. 347 e ss. – destaques no original):

“Continuando o tópico, **a contribuinte discorre sobre o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade para concluir que:**

[...] o conceito de insumo compreende as despesas e investimentos realizados para a obtenção de um determinado resultado, o que equivale a dizer que os serviços e bens

adquiridos para a execução das atividades da ITALTRACTOR desde a aquisição de matérias primas até as vendas e administração da operação, estão englobados no conceito de insumo, posto que sem eles não haveria produto final a ser comercializado pela empresa.

Inicialmente é importante demarcar que a auditoria foi clara ao apresentar as razões das glosas efetuadas sobre os créditos calculados pela fiscalizada com relação a este item. Trata-se de créditos calculados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos -manutenção e reparo". Analisando planilha de discriminação preparada pela contribuinte, verificou a autoridade fiscal que a lista de operações indicada como geradora de créditos não continha só notas relacionadas à tomada de serviços, mas incluía também notas de aquisição de peças e produtos e serviços e produtos.

A autoridade fiscal conta que muitos produtos constantes da listagem já teriam sido apropriados na base de cálculo de créditos não cumulativos por via do registro no Livro de Entrada, sob a rubrica material de consumo e portanto não foram admitidos como formadores de crédito por serviços de manutenção. Esse é um ponto importante para a análise do litígio, na medida em que a autoridade focou seu trabalho sobre os serviços de manutenção, em coerência com o nome que a contribuinte deu à rubrica sobre a qual calculou os créditos.

E por essa razão que para uma mesma nota fiscal, a auditoria admite apenas a parcela faturada relativa aos serviços de manutenção e reparos propriamente prestados para fins de apuração de crédito.

Veja-se, por exemplo, a nota fiscal de nº 1516, emitida por Basseto & Basseto. A nota consta da listagem de fl. 69, havendo a fiscalização admitido (indicador IND marcado como "s") a apuração de crédito sobre serviços no montante de R\$ 3.150,75. Por outro lado, a mesma nota consta da lista à fl. 70, havendo a auditoria negado a inclusão das peças como geradoras de crédito. A vista da própria nota fiscal à fl. 347, elucida de vez a questão, havendo a clara separação entre produtos e serviços. Repita-se que a ação da fiscalização limita-se a negar a apuração de créditos sobre as peças no âmbito da rubrica Serviços de reparo e manutenção, já que algumas peças de reposição tiveram o crédito correspondente devidamente calculado no âmbito da conta material de consumo, via Livro de Entrada.

O raciocínio aplica-se igualmente às demais notas fiscais especificamente citadas pela contribuinte no tocante às parcelas glosadas que se referem à aquisição de peças/produtos. Não há, à vista do que se expôs, incoerência na conduta fiscal ao ter admitido como formadora de créditos a parcela das mesmas notas relativas especificamente à prestação de serviços.

Para finalizar o item, cabe avaliar se há possibilidade de apuração de créditos sobre peças e serviços de manutenção de empilhadeiras e esteiras rolantes utilizadas na linha de produção da empresa. Especificamente, a interessada contesta a não admissão dos gastos com serviços de reparos realizados a esse título. O argumento da empresa é o de que tais gastos enquadram-se no conceito de insumo por se vincularem à manutenção de veículos diretamente ligados à linha de produção.

A solução para este item prende-se inicialmente à delimitação do conceito de insumo utilizado pela legislação como condição para a apuração de crédito da não cumulatividade.

(...)"

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente não contestou tais fundamentos, limitando-se a reproduzir os mesmos argumentos, já trazidos em Manifestação de Inconformidade, de que tais componentes fariam parte do conceito de insumos defendido pela empresa.

Sustentou ainda que as notas fiscais indicadas pela fiscalização como não aceitas relacionam-se a bens e materiais (peças) necessários à manutenção e reparo do parque industrial

da empresa. Ora, não se trata de vinculação desses itens ao conceito de insumo, mas da utilização, pela recorrente, das partes e peças mencionadas por meio de outra conta, conforme asseverado na decisão recorrida.

Nesse sentido, entendo não haver fundamento para a reforma do Acórdão recorrido nesses itens.

Já quanto aos serviços, entendeu a fiscalização que dariam direito a crédito aqueles aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos, mas, como o contribuinte não teria indicado dentre as notas apresentadas quais comporiam seus cálculos, foram excluídos os serviços que para os quais a fiscalização entendeu não terem sido aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Neste tópico, a razão está com a recorrente. Com relação à manutenção das empilhadeiras, a decisão recorrida manteve a glosa aplicada sob o argumento de que *“as empilhadeiras têm papel apenas indireto no processo produtivo, responsáveis pelo transporte de matérias primas, produtos semi-elaborados e produtos prontos no interior do estabelecimento da empresa, não se podendo admitir que atuem na transformação inerente ao processo de industrialização. Deste modo, não podem gerar créditos da não cumulatividade os dispêndios com manutenção e peças de reposição relacionadas a empilhadeiras”*.

Tal argumento afronta o conceito de insumo atualmente utilizado, descrito linhas acima, de form que tais despesas podem ser considerados como essenciais ao processo produtivo. Assim, deve ser revertida a glosa relativa à manutenção de empilhadeiras.

Tal argumento afronta o conceito de insumo atualmente utilizado, descrito linhas acima, de form que tais despesas podem ser considerados como essenciais ao processo produtivo. Assim, deve ser revertida a glosa relativa à manutenção de empilhadeiras.

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 e aquelas relativas à manutenção de empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche