MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13837.000216/2005-05

Processo nº	13837.000216/2005-05
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-008.826 – 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: 01/01/2005 a 28/02/2005

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 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 não cumulativa, referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2005, homologada

parcialmente, conforme despacho decisório de fls. 64-70 em razão de diversas glosas realizadas pela fiscalização, em relação aos insumos. Os créditos glosados decorrem das seguintes rubricas:

a) estoque de abertura

b) consultoria de produção

c) mão-de-obra temporária contratada

d) serviços de manutenção

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

> 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 PIS vinculado a operações no mercado externo.
>
> Instaurou-se ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento da contribuinte. Em informação fiscal de fls. 46, o Serviço de Fiscalização da unidade de origem discrimina as glosas que levaram à redução do crédito aproveitado pela contribuinte, das quais resultou o reconhecimento de crédito no total de R$ 262.039,67, relativamente ao PIS no referido período, tendo sido glosados R$ 7.228,44.
>
> Em Despacho Decisório de fls. 51/57, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia de origem, tendo em vista o resultado do procedimento fiscal, reconheceu parcialmente o direito credit6rio referente a janeiro e fevereiro de 2005 e homologou, no limite do crédito reconhecido, as compensações declaradas.
>
> Noticiada da decisão em 27/07/2010, em 26/08/2010 a contribuinte protocolou a Manifestação de inconformidade de fls. 61/89 contestando as glosas praticadas pela fiscalização.
>
> O detalhamento das glosas e das razões de oposição da contribuinte serão apresentados em conjunto com o voto..

Em 22 de agosto de 2011 a 3ª Turma da DRJ/CPS proferiu o acórdão nº 0534.832, fls. 300-310, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas realizadas.

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> 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

Documento nato-digital

Notificada do resultado do julgamento, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário, fls. 316-358, 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° 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 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.

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) estoque de abertura; (ii) contratação de mão-de-obra temporária; (iii) consultoria de produção; (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$ 262.040,67 de créditos, realizando a glosa de um montante de R$ 7.228,44, conforme tabela abaixo:

Documento nato-digital

PIS	Jan/05	Fev/05
Crédito solicitado	165.491,09	103.777,03
(-) Estoque de abertura	239,68	239,68
(-) Consultoria		5,73
(-) MDO temporária	1.270,32	1.204,53
(-) Serviços manutenção	286,88	3.981,63
Total crédito glosado	1.796,88	5.431,56
Crédito mantido	163.694,21	98.345,46

A matéria controvertida nestes autos restringe-se apenas às glosas pela contratação de mão-de-obra temporária e despesas com serviços de manutenção, na medida em que a Recorrente não apresentou recurso sobre às glosas relacionadas com contratação de consultoria e estoque de abertura.

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. 280-284, 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 nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com as INs SRF nº 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

Documento nato-digital

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 nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 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 SEGUINTES 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 realtivos 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 terminado 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

Documento nato-digital

> 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 acepção 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***

Documento nato-digital

> ***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.

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:

> 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 Mao de Obra Ltda; Difference Sistemas, Serviços Temporários Ltda; Meta Melhores Talentos Recursos Humanos Ltda; lnovak Serviços Temporários Ltda; e Mega Serv Recursos Humanos Ltda.
>
> (...)
>
> 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

Documento nato-digital

> 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 15 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 As aliquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, por falta de previsão legal para seu aproveitamento.

Neste ponto, as glosas pela contratação de fornecimento de mão de obra utilizada no processo produtivo merecem ser revertidas. A própria RFB já tratou do assunto do Parecer Normativo nº 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 nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 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 nº 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 nº 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,

Documento nato-digital

> 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 as contratações estavam relacionadas com mão-de-obra para operação de máquinas. Assim, deve ser reconhecido como insumo os gastos relacionados com a contratação de pessoa jurídica pelo fornecimento de mão-de-obra utilizadas no processo produtivo da Recorrente.

Analisando-se os contratos, é possível identificar que os trabalhadores temporários desempenharam a função de operador de máquina e empilhadeira, havendo também a contratação para mecânico de manutenção, fls. 114-145.

Diante disso, reverte-se as glosas.

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 apenas tratou das notas fiscais relacionadas com os serviços. Melhor explicando, a fiscalização detectou que parte das notas era de produtos, ou de produtos junto com serviços. Para estas notas, a fiscalização detectou que parte dos produtos constantes destas notas fiscais já estavam escriturados no Livro de Entradas da empresa, seja como material de consumo, seja como retorno de conserto.

Com isso, a fiscalização concluiu que esses produtos eram peças de reposição utilizadas em serviços de manutenção, como já estavam no livro de entradas, já foram consideradas como insumo, com apuração dos créditos das contribuição.

Assim, a glosa desses produtos teve como motivação dois argumentos: 1) ou já foram considerados na apuração dos créditos como partes e peças, vez que escriturados no livro de entrada; 2) ou o produto não era considerado insumo, por ser de consumo indireto na produção.

Documento nato-digital

Quanto aos serviços em si, apenas reconheceu direito a crédito quando aplicados ou consumidos na fabricação de produtos. A glosa foi realizada em relação aos serviços que a fiscalização entendeu não terem sido aplicados na produção.

Elaborou uma planilha com a indicação dos serviços com direito à crédito e os que estariam fora do conceito de insumos. Na mesma planilha, assinalou os produtos utilizados na manutenção que não dariam direito a crédito, seja porque não são insumos, seja porque já foram apurados com tais. Lembrando que essa análise fiscal se restringe à análise dos créditos apurados sobre os serviços, excluindo os créditos sobre produtos, pois já apurados em outra rubrica.

A planilha está em fls. 291-299, e contém breve descrição dos serviços prestados. Segue as observações da fiscalização:

> 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 Sandvik, 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.
>
> Concluímos 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. (grifei)

Documento nato-digital

Note que dentre os serviços glosados estão os serviços de manutenção de empilhadeiras, prestados pela empresa Romaq.

A glosa realizada, como afirmado pela própria DRJ na decisão de piso, teve como fundamento o argumento de que empilhadeiras são máquinas que não fazem parte da produção dos produtos, relacionando-se com a produção de forma indireta, para o transporte interno de insumos e produtos.

Diante da sua pertinência com o processo produtivo, deve-se reverter as glosas desses dispêndios. Quanto aos demais serviços, como recarga de extintor, manutenção de bateria e demais serviços especificados no TVF, não há que se reverter a glosa, diante da falta de demonstração de sua relação com a produção dos produtos.

Quanto às partes e peças para reposição nas máquinas e equipamentos já registrados no livro de entradas, a fiscalização realizou as glosas, mas não por entender que não se trata de insumos, mas sim porque a Recorrente já havia aproveitado como produtos utilizados como insumos.

A Recorrente realiza uma demonstração, nota por nota, fornecedor por fornecedor das partes e peças, demonstrando a utilização destes produtos em máquinas e equipamentos utilizadas no processo produtivo, o que, ao meu ver, demonstra a possibilidade de crédito por se tratar de insumo. A título de exemplo, comenta quais produtos foram comprados e em quais máquinas foram utilizadas e onde se insere no processo produtivo em relação às notas fiscais emitidas por Bosseto Bosseto, Okuma, Mestra, JSL comercial, Festo, BUSAK, dentre outras.

Entretanto, não combateu os argumentos da conclusão fiscal de que trais produtos já foram escriturados como insumos e aproveitados, não havendo que se falar em reversão de glosas nesse caso.

A mesma conclusão pode ser vista na r. decisão de piso:

> **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. A 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 n° 1516, emitida por Basseto & Basseto. A nota consta da listagem de fl. 277, 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. 278, havendo a auditoria negado a inclusão das peças como geradoras de crédito. A vista da própria nota fiscal A fl. 207, 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**. (grifei)

Documento nato-digital

Não há glosas a reverter em relação a esse ponto.

Portanto, deve-se reverter as glosas realizadas sobre os serviços de manutenção das máquinas empilhadeiras.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as glosas sobre os 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)

Salvador Cândido Brandão Junior

Documento nato-digital