



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13839.900009/2011-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.403 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**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: 01/07/2007 a 30/09/2007

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

O conceito de insumos deve ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, em relação à atividade produtiva do contribuinte.

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.

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.

CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO. PEÇAS IMPORTADAS. ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos de importação de partes e peças destinadas à manutenção ou conserto de máquinas e equipamentos importados não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo, o creditamento desses itens deve ser negado.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à

venda; (ii) à aquisição de gás para empilhadeira; (iii) às despesas com serviços de calibração; e (iv) às despesas com a manutenção de empilhadeiras; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) às despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento, vencido, neste tópico, o Conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento; e (ii) às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins, Winderley Morais Pereira e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.397, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13839.900011/2011-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP), referente a crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Houve instauração de ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento adotado pela contribuinte. A auditoria estendeu-se sobre a apuração de créditos de PIS e COFINS, cuja análise foi realizada pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos.

A partir das informações obtidas, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico confirmando parcialmente o direito creditório pleiteado. Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, destacando que o item "compras de autopeças para revenda" não seria contestado. No mérito, manifestou-se quanto a impossibilidade da manutenção das glosas dos itens "gás para empilhadeira", "consultoria de produção", "contratação de mão-de-obra temporária", "serviços de manutenção", relativamente ao conceito de insumo, e do item "retenções não comprovadas".

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. 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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

CRÉDITOS. GLOSA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

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

DO PEDIDO DE DEFESA ADICIONAL EM ABERTO

Pedido eventual de diligência deverá obedecer ao disposto no inciso IV, art. 16, do Decreto nº 7.532/72. Descabe o pedido de diligência, quando os elementos de prova contidos nos autos são suficientes para a formação de convicção sobre a matéria.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

A recorrente foi devidamente cientificada da decisão e não resignada com o deslinde desfavorável formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

- a) tem-se que a aplicação do conceito de insumo estabelecido pela legislação do IPI às apurações das contribuições sociais não se mostra adequada, muito pelo contrário, **mostra-se adversa à estrita legalidade tributária**, por ausência de previsão legal que assim determine;

- b) 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 ora Recorrente, 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;
- c) cita o Parecer Normativo CST nº 6/79, pelo qual seria possível depreender que todos os elementos formadores do custo devem ser compreendidos como insumos;
- d) definido o conceito de insumo deveria ser determinada a exclusão das glosas impostas pela Receita Federal com relação aos itens: **(i)** gás de empilhadeiras; **(ii)** contratação de mão-de-obra temporária; e **(iii)** despesas com manutenção de máquinas, empilhadeiras e equipamentos da produção (aqui engloba-se também as despesas indicadas como consultoria);
- e) o fundamento utilizado pela fiscalização para a glosa sobre contratação de mão-de-obra temporária se baseia em Soluções de Consulta da 8ª Região Fiscal, as quais entenderiam que as despesas com contratação de mão-de-obra temporária não configuram pagamentos de bens e serviços enquadrados como insumo na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Contudo, as contratações de mão-de-obra ocorridas para utilização na produção ou fabricação de bens destinados à venda são, sim, consideradas insumos. Desta forma, analisando as informações trazidas pelo próprio fiscal, tem-se que mesmo utilizando o conceito equivocado de insumo, as glosas realizadas não poderiam prevalecer, tendo em vista tratar-se, conforme afirmado pela própria fiscalização, na maioria de operadores de máquinas e empregados ligados à indústria;
- f) se a empilhadeira é um veículo utilizado no chão da fábrica para movimentação e transporte de insumos e bens produzidos pela empresa, absurda seria a glosa de créditos oriundos de despesas com o gás utilizado como combustível para as empilhadeiras;
- g) a relação de despesas e serviços constantes do Termo de Encerramento demonstra que as despesas se relacionavam com manutenção de máquinas e equipamentos, calibração de equipamentos, manutenção de empilhadeiras, ou seja, equipamentos industriais necessários à produção e à fabricação dos produtos comercializados pela ora Recorrente;
- h) a Recorrente não tem qualquer ingerência sobre seus clientes (destinatários das mercadorias), assim, se sofrida a retenção de acordo com a obrigação legal constante do art. 3º da Lei nº 10.485/2002, não se pode pretender punir a Empresa Vendedora que sofreu a retenção por suposta falta de recolhimento ou falha de declaração da Empresa Compradora - responsável pela retenção e recolhimento das contribuições sociais. Ao invés de realizar o cotejo das informações da Recorrente (DACON) com as DIRF's da empresa JOHN DEERE, a fiscalização deveria analisar as notas de saída da Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos créditos relativos às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise recentemente por esta turma, em composição bastante semelhante, na sessão de setembro/2021, citando-se como exemplo os Processos nº 13837.000027/2006-13, 13837.0000682005-11, 13837.0002152005-52, 13837.0003522005-97, 13839.0022482005-17, 13839.0022492005-61, 13837.000328/2006-39 e 13837.000045/2007-78 que também envolviam direito creditório da Recorrente, relativo a períodos distintos.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Conforme relatado, cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos de contribuições utilizados pela empresa, a qual industrializa e vende, inclusive para a Zona Franca de Manaus, esteiras e componentes para tratores. Os produtos são, em sua maioria, autopeças referidas na Lei 10.485/2002, anexos I e II.

As glosas decorreram do trabalho de auditoria realizado pela fiscalização relativamente a vários períodos compreendidos entre janeiro/2006 a dezembro/2008 e ensejaram o reconhecimento parcial do vindicado direito creditório.

Nesse contexto, o presente processo versa sobre os seguintes tipos de crédito: **i)** gás de empilhadeira; **(ii)** consultoria de produção; **(iii)** contratação/locação de mão de obra temporária; **(iv)** serviços de manutenção; e **(v)** retenções não comprovadas.

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.

Dessa feita, passo a analisar isoladamente cada um dos créditos cujas glosas foram contestadas, adotando no que couber, as razões de decidir constante dos Acórdão nº 3401-009.730, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, bem como dos Acórdãos nº 3301-009.151 e 3301-009.352, de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, conforme autoriza o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

### **1. Gás de empilhadeira**

A DRJ justifica a manutenção da glosa nos seguintes termos:

Segundo a contribuinte, a empilhadeira em questão é um veículo utilizado no chão da fábrica para movimentação e transporte de bens produzidos pela empresa.

Sendo assim, patente a dissociação entre o veículo e a produção, tanto mais que serviria para transportar os bens já prontos. Se a empilhadeira não está diretamente envolvida na produção, o combustível que a move não pode ser classificado como insumo em obediência ao que dispõe o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Portanto, correta a glosa dos créditos decorrentes das aquisições de gás para empilhadeira.

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que 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.

Diante disso, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo, entendo pela reversão das glosas efetuadas.

## 2. Serviços de consultoria

Em relação aos serviços de consultoria, verifica-se a seguinte justificativa na decisão recorrida:

A fiscalização relata que, neste item, foram glosados serviços de assistência técnica, inspeção de qualidade, consultoria em logística, planejamento industrial, consultoria técnica, consultoria em engenharia, consultoria para emissão de certificados de qualidade.

A toda vista, não são serviços aplicados diretamente na produção mas que se referem a gerenciamento, consultoria e planejamento, o que não lhes confere a qualidade de insumo de produção tal como regulado pela legislação tributária. Assim, correta a glosa.

Durante a fiscalização, a respeito dos serviços foram tecidos os seguintes comentários:

*Os serviços considerados como insumo a que se referem os artigos 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03 são aqueles aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto, entre os quais não se enquadram serviços de consultoria, que apenas indiretamente se vinculam à produção. O contribuinte apresentou cópias de alguns contratos desses serviços. O contrato com EF Inspeção e Metrologia Ltda - ME, tem por objeto assistência técnica e inspeção de qualidade. O contrato com Nexplan Consultoria Empresarial S/S Ltda, trata de consultoria em logística e planejamento industrial. O contrato com Odair Rodrigues - Projetos - ME trata de consultoria técnica não especificada, mas que pelo nome da empresa deve tratar de projeto. O contrato com A & F Prestação de Serviços Ltda trata de consultoria em engenharia não especificada. O contrato com BVQI do Brasil Sociedade Certificadora Ltda trata de Auditoria de Sistema de Gerenciamento com vista a emissão de certificado Bureau Ventas Certification. Portanto, são serviços que não se enquadram no conceito de insumo, pois são serviços genéricos, e não específicos de fabricação. O contribuinte apresentou planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS" indicando despesas sob rubrica consultoria de produção suscetíveis de glosa de PIS e COFINS, por falta de previsão legal para seu aproveitamento. Os valores identificados a esse título constam dos quadros "Créditos a glosar: Consultoria de Produção - 2006", 2007 e 2008 anexos.*

No Recurso Voluntário, a matéria é tratada no mesmo tópico dos serviços de manutenção - **II.4 - Serviços de Manutenção e Consultoria de Produção** – não havendo defesa específica sobre a compatibilização com o conceito de insumo segundo os critérios de relevância e essencialidade em relação à atividade produtiva da Recorrente.

Diante disso, conforme destacado pelo Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, relator do Acórdão nº 3301-009.151 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do mesmo contribuinte, as descrições do objeto dos serviços de consultoria são genéricas, não sendo possível identificar a essencialidade destas contratações em relação ao processo produtivo.

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

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

Compartilho deste entendimento, de modo que as glosas devem ser mantidas.

### **3. Contratação temporária de mão de obra**

De acordo com a fiscalização, os contratos apresentados como comprovantes das despesas têm como partes contratantes as empresas prestadoras de serviço e os trabalhadores. Sendo assim, a contribuinte contratou um serviço com as empresas e não os trabalhadores diretamente.

Assim, tais valores não dariam direito a crédito, uma vez que o objeto do contrato não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores, ou seja, apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário será consumido ou aplicado na produção dos bens:

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

O mesmo entendimento deu amparo à manutenção da glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado:

Resta clara, portanto, a diferença entre o trabalho realizado pelos empregados temporários e o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário. Enquanto no primeiro o objeto do contrato de prestação de serviços é o próprio serviço que será aplicado nas atividades-fim da contribuinte, na segunda situação, agenciamento e a locação de mão-de-obra, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores.

Assim, como o objeto do contrato celebrado com a empresa de trabalho temporário é o agenciamento e a locação de mão-de-obra e não a prestação de um serviço consumido ou aplicado nas atividades produtivas, conclui-se não haver direito a desconto de créditos em relação às despesas com a contratação de mão-de-obra temporária, vistos as mesmas não estarem expressamente previstas na legislação e não se conformarem ao conceito de insumo previsto em lei.

Dirijo do entendimento por compartilhar do posicionamento adotado pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, no sentido de reversão da glosa após zelosa análise que, inclusive, verificou haver entendimento pacificado na CSRF para conferir o direito ao creditamento das contribuições:

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)

Assim, voto por reverter as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada em atividades diretamente ligadas à produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresarial.

#### **4. Serviços de Manutenção**

A fiscalização analisou as notas fiscais apresentadas, elaborando uma planilha com a indicação dos serviços que estariam fora do conceito de insumos e, por isso, não poderiam gerar direito a crédito de PIS e COFINS:

Dão direito a crédito de PIS e COFINS as despesas com serviços aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos (artigos 30, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Excluímos serviços que entendemos não foram aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, como por exemplo: de transporte; não especificados; prestados pela empresa Romaq e relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores; manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; de informática; manutenção elétrica e de telefonia; mudança de layout de linha de montagem, almoxarifado, sala de engenharia; serviços de limpeza; manutenção de circuito fechado de TV (CFTV); ponto de funcionários

e acesso ao prédio; toalheiro; gerenciamento de calibrações; pintura de piso; caçamba papa entulho; movimentação de máquinas; reembolso de deslocamentos; bateria; sistema de segurança; alarme.

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

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

Os quadros anexos "**Manutenção e reparos - 2006", 2007 e 2008**", indicam as bases de cálculo de créditos utilizadas pelo contribuinte; o valor das notas fiscais que recusamos (notas glosadas), e o PIS e o COFINS incidentes às alíquotas de 1,65% e 7,6%, que serão objeto de glosa da compensação.

Nesse item, conforme destacado pela DRJ, foram glosados serviços de transporte, manutenção de empilhadeiras, recarga de extintores, manutenção de automóveis e baterias, supervisão, informática, manutenção elétrica e de telefonia, mudança de layout, almoxarifado, sala de engenharia, serviços de limpeza, manutenção de circuito fechado de TV, ponto de funcionário e acesso ao prédio, toalheiro, gerenciamento de calibrações pintura de piso, caçamba para entulho, movimentação de máquinas, reembolso de deslocamento, sistema de segurança e alarme.

Em razão da *“miríade de itens de despesa, de tão díspares naturezas, sobressai a constatação de que nenhuma delas se relaciona diretamente com a produção que é própria da atividade da empresa”*. Constituiriam, segundo essa ótica, serviços secundários e periféricos à atividade produtiva. Desse modo, de acordo com a instância de piso:

Não se trata de importar conceitos de insumos afeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou de confundir custos e despesas admitidos na apuração do resultado tributável no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, porém de obedecer às características próprias da apuração das contribuições sociais que limitam e especificam as aquisições e dispêndios aptos à geração de créditos. A legislação aplicável, como visto, exige que exista uma ligação direta entre os bens e serviços adquiridos e aqueles produzidos pela empresa. No caso, as glosas aplicadas aos créditos estão de acordo com esta propriedade da apuração não cumulativa das contribuições sociais.

Depreende-se que, na realidade, as glosas foram efetuadas e mantidas em decorrência da adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto fabricado pela empresa.

Por essa razão, dirijo em parte do argumento utilizado para justificar as glosas, por afrontar o conceito hodierno de insumo, revertendo as seguintes exclusões:

- serviços de calibração
- despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento
- despesas de manutenção de empilhadeiras

A meu ver, tais despesas podem ser consideradas como essenciais ao processo produtivo, de modo que devem ser revertidas as glosas relativas aos serviços de manutenção de empilhadeiras.

Quanto aos demais dispêndios, as glosas devem ser mantidas, seja por falta de demonstração da relação destas despesas com o processo produtivo, seja porque desde logo é possível observar a falta de vinculação com a atividade de produção.

Ante 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;
- à aquisição de gás para empilhadeira;
- aos serviços de calibração;
- a despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento;
- a despesas com a manutenção de empilhadeiras.

Quanto aos créditos relativos às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com a máxima vênua ao bem fundamentado voto da Conselheira Relatora, ousa dele divergir no tema retenções não comprovadas.

As notas fiscais coligidas aos autos citam, claramente, a base **legal** para retenção de PIS e da COFINS, a saber art. 3º §§ 3º e 4º da Lei 10.485/02. Ora, se o legislador determina o comprador como responsável pela retenção cabe a fiscalização exigir deste a prova do recolhimento do tributo e não glosar os créditos da **Recorrente**.

De mais a mais, além das notas fiscais descrevendo a retenção, a **Recorrente** apresenta documentação que descreve ter recebido valores com o desconto das contribuições, o que, dentro das forças que detinha a **Recorrente** (leia-se, sem pleitear informações fiscais aos seus compradores) é o suficiente para demonstrar o recolhimento dos tributos.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa das retenções não comprovadas, acompanhando, no mais, o voto da Conselheira Relatora.

### Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (ii) à aquisição de gás para empilhadeira; (iii) às despesas com serviços de calibração; e (iv) às despesas com a manutenção de empilhadeiras; (v) às despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento e (vi) às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator