



Solução de Consulta nº 105 - Cosit

Data 31 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), os dispêndios da pessoa jurídica com:

- a) aquisição de produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda;
- b) aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- c) contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º; Lei nº 6.019, de 1974, arts. 2º e 4º.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11/10/ 2016.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), os dispêndios da pessoa jurídica com:

- a) aquisição de produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda;
- b) aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- c) contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b”, e § 5º; Lei nº 6.019, de 1974, arts. 2º e 4º.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11/10/ 2016.

Relatório

Trata-se de consulta apresentada pela pessoa jurídica qualificada em epígrafe, com base na Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007, vigente à época. Hoje a matéria encontra-se regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente tem como ramo de atividade a produção e comercialização de cozinhas e móveis planejados e afirma ser tributada pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no Lucro Real. Suas receitas, portanto, estariam sujeitas à incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com o regime de apuração não cumulativa, tributação essa disciplinada precipuamente pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

3. Pretendendo apurar créditos dessas contribuições, a consulente pergunta:

“1ª) Está correto o entendimento da Consulente, no sentido de que os custos decorrentes da aquisição (i) dos produtos intermediários utilizados na fabricação de bens destinados à venda, (ii) das partes e peças de reposição de máquinas empregadas no processo produtivo, (iii) dos

serviços de manutenção de máquinas empregadas no processo produtivo, (iiii) e a mão de obra aplicada na produção e seus acessórios pagos a pessoa jurídica, excetuando-se aqueles diretamente pagos a pessoa física integram a etapa produtiva e têm natureza essencial para sua própria atuação, configurando-se insumos produtivos, nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e das Instruções Normativas 247/2002 (Artigo 66, Parágrafo 5o - Conceito de Insumo), 358/2003 e 404/2004, e, portanto, passíveis de desconto de créditos de PIS e COFINS Não-Cumulativos”

4. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

5. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. O objeto da presente consulta é o questionamento sobre a possibilidade de apuração de créditos com base no inciso II do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, sobre:

- a) produtos intermediários utilizados na fabricação de bens destinados à venda;
- b) partes e peças de reposição de máquinas empregadas no processo produtivo;
- c) serviços de manutenção de máquinas empregadas no processo produtivo;
- d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária.

7. Acerca dos itens a, b e c, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

8. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, art. 66; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

(...)

Fundamentos

(...)

6. *Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

7. *As discussões em torno do tema são profundas e de grande relevância no contexto da não cumulatividade das aludidas contribuições.*

8. *Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.*

9. *Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:*

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

a) 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; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004." (grifos nossos)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição

de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. *No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.*

(...)

22. *Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

23. *Entre outras, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no DOU de 30/03/2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, dispondo, na parte relativa à Cofins:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. (...) É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.

24. *No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

(...)

36. *Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.(...)”*

9. Quanto ao item “d” questiona-se sobre a possibilidade de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins em relação a seus dispêndios com “a mão de obra aplicada na produção e seus acessórios pagos a pessoa jurídica, excetuando-se aqueles diretamente pagos a pessoa física integram a etapa produtiva e têm natureza essencial para sua própria atuação”.

10. Entende-se, pois, que a consultante utiliza mão de obra disponibilizada por terceiras pessoas jurídicas, pois acerca dos dispêndios com mão de obra própria há vedação legal expressa de creditamento (inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)

11. Tendo-se claro tal ponto, resta ressaltar que a terceirização de mão de obra somente é permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada nas atividades-fim, nos termos da Súmula nº 331 do TST – Tribunal Superior do Trabalho-, que assim dispõe:

“TST Enunciado nº 331 - Revisão da Súmula nº 256 - Res. 23/1993, DJ 21, 28.12.1993 e 04.01.1994 - Alterada (Inciso IV) - Res. 96/2000, DJ 18, 19 e 20.09.2000 - Mantida - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 - TST)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a

de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)” (grifou-se)

12. Desta forma, considerando-se que, nos termos da legislação trabalhista, a única possibilidade de contratação de trabalhadores para as atividades-fim da empresa por meio de pessoa jurídica interposta ocorre nos casos de contratação de empresa de trabalho temporário, o questionamento apresentado será respondido tomando por pressuposto que a contratação de trabalhadores nas atividades-fim (produção), a que a consulente faz referência, ocorre por meio de empresa de trabalho temporário.

13. Cabe, assim, destacar os mandamentos dos arts. 2º e 4º da Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974:

“Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou à acréscimo extraordinário de serviços.

(...)

Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos.

(...)

Art. 9º - O contrato entre a empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço ou cliente deverá ser obrigatoriamente escrito e dele deverá constar expressamente o motivo justificador da demanda de trabalho temporário, assim como as modalidades de remuneração da prestação de serviço.

(...)

Art. 11 - O contrato de trabalho celebrado entre empresa de trabalho temporário e cada um dos assalariados colocados à disposição de uma empresa tomadora ou cliente será, obrigatoriamente, escrito e dele deverão constar, expressamente, os direitos conferidos aos trabalhadores por esta Lei.”

14. Extraí-se desses dispositivos que a contratação da prestação de serviços se dá entre a pessoa jurídica tomadora do serviço e a empresa de trabalho temporário prestadora do serviço. Em situação regular, os empregados pessoas físicas mantêm contrato de trabalho (vínculos empregatícios) apenas e tão somente com a empresa de trabalho temporário, recebendo dela sua remuneração e subordinando-se a ela em última instância (conquanto haja subordinação indireta à pessoa jurídica tomadora do serviço). Somente haverá vínculo empregatício entre o trabalhador pessoa física e a pessoa jurídica tomadora do serviço caso sejam descumpridas as regras da Lei nº 6.019, de 1974 (por exemplo, prazo máximo de permanência do trabalhador temporário de três meses, admitida prorrogação desse prazo a

pedido do interessado e a juízo do órgão regional do Ministério do Trabalho e Emprego, art. 10).

15. Portanto, não resta dúvida de que, em caso de contratação regular de empresa de trabalho temporário nos termos da Lei nº 6.019, de 1974, a pessoa jurídica tomadora do serviço não estará pagando mão de obra a pessoa física, mas contratando um serviço prestado por pessoa jurídica como qualquer outro, afastando-se a aplicação da vedação de creditamento estabelecida no inciso I do § 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Deveras, apesar de ensejar o labor de pessoa física, a contratação de empresa de trabalho temporário pode permitir a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica contratante porque a receita auferida pela empresa contratada estará sujeita à incidência das contribuições, cumprindo a regra elementar da não cumulatividade (crédito correspondente ao débito pago na etapa anterior).

17. Assim, não há óbice à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária, devendo ser analisados os requisitos ordinários da legislação das contribuições para apuração de créditos.

18. Considerando a inexistência de previsão expressa de creditamento em relação dos mencionados dispêndios, a única possibilidade de creditamento ocorrerá na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

19. Nos termos da transcrita Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, não é demais salientar novamente que o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

20. Tratando-se de regular contratação de contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária, somente serão considerada insumo a mão de obra aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, permitindo a apuração de créditos das contribuições em relação aos dispêndios correlatos.

21. Diversamente, não permitirá a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) a contratação irregular de mão de obra temporária (em desacordo com a Lei nº 6.019, de 1974), porque faria surgir vínculo empregatício direto entre a pessoa jurídica tomadora do serviço e o trabalhador pessoa física, incidindo a vedação de creditamento estabelecida no inciso I do § 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

b) a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária a ser utilizada em atividades-meio da pessoa

jurídica tomador do serviço (conquanto essa hipótese seja conceitualmente paradoxal, porque configuraria terceirização de serviços, vale a pena destacá-la para fins didáticos).

Conclusão

22. Por tudo isso exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que, respeitados os demais requisitos legais, há direito à apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, calculados sobre o pagamento de:

- a) aquisição de produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda;
- b) aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- c) contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;
- d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit – Substituta.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta