



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.009 - SRRF04/Disit

Data 8 de maio de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PRODUÇÃO. COMERCIALIZAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. INSUMO. CREDITAMENTO.

A contratação de pessoa jurídica visando a utilização de mão de obra terceirizada enseja, em regra, a possibilidade de creditamento a título de insumo, na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, apenas no caso de a mão de obra ser empregada em atividade considerada essencial ou relevante, integrante do processo produtivo ou da prestação de serviços, não sendo tal faculdade extensível às atividades de comercialização. Admite-se, a título de exceção, o creditamento pelo emprego de mão de obra terceirizada nos gastos posteriores à produção que sejam considerados obrigatórios, na forma da legislação aplicável.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 105 - COSIT, DE 31 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 171, I e II, e art. 172, § 1º, I, e §2º, VII.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PRODUÇÃO. COMERCIALIZAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. INSUMO. CREDITAMENTO.

A contratação de pessoa jurídica visando a utilização de mão de obra terceirizada enseja, em regra, a possibilidade de creditamento a título de insumo, na apuração da Cofins na sistemática não cumulativa, apenas no caso de a mão de obra ser empregada em atividade considerada essencial ou relevante, integrante do processo produtivo ou da prestação de serviços, não sendo tal faculdade extensível às atividades de comercialização. Admite-se, a título de exceção, o creditamento pelo emprego de mão de obra terceirizada nos gastos posteriores à produção que sejam considerados obrigatórios, na forma da legislação aplicável.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 105 - COSIT, DE 31 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 171, I e II, e art. 172, § 1º, I, e §2º, VII.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Devidamente qualificada e representada, a peticionária interpôs consulta relativa à forma de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Afirma tributar o IRPJ pela sistemática do Lucro Real e ter por objeto social principal a moagem e fabricação de produtos de origem vegetal – CNAE 10.69-4-00, sendo o comércio atacadista de matérias-primas agrícolas – CNAE 46.23-1-99, o comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados - CNAE 46.32-0-01, e a fabricação de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho, entre outros – CNAE 10.42-2-00, suas atividades secundárias.

3. Aduz que, paralelamente à atividade industrial, possui unidades voltadas para o recebimento e comercialização de cereais, ou, no caso de soja, para comercialização e industrialização.

4. Declara que as referidas unidades necessitam, durante o período de safra, de um considerável aumento de trabalhadores, os quais são geralmente denominados “safristas”, na função de “auxiliar de recebimento e expedição de unidade”.

5. Contudo, a consulente tem optado pela não contratação direta de pessoas para o exercício de tal função, passando a utilizar os serviços de empresa especializada no fornecimento de mão de obra temporária. Em razão disso, a interessada alega dúvida sobre os critérios de relevância e essencialidade inerentes aos conceitos legal e jurisprudencial de insumos e sua aplicação às despesas relacionadas a pagamentos de pessoa jurídica contratada para a disponibilização de mão de obra terceirizada nas instalações da consulente, seja para a recepção e expedição de cereais, seja para a industrialização, tudo no contexto da possibilidade de creditamento para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

6. Ao final, questiona:

1) Diante do exposto, a consulente poderá creditar PIS e COFINS sobre a contratação de funcionários através de empresa especializada?

7. É o relatório.

Fundamentos

8. Cabe salientar, inicialmente, que a consulta fiscal, disciplinada nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, arts. 88 a 103 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011, e na IN RFB nº 1.396, de 16.09.2013, destina-se a conferir interpretação uniforme e vinculante, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a dispositivos da legislação tributária que tenham sido objeto de questionamento por parte daqueles autorizados à sua formulação.

9. Desse modo, a consulta fiscal não se presta à ratificação ou à comprovação de fatos alegados pelo consulente, sendo as informações apresentadas pelos interessados tomadas apenas como hipóteses relativas à aplicação das normas tributárias.

10. No que toca à análise da eficácia da consulta, esta não se limita à verificação de elementos subjetivos, já que do elenco constante do art. 18 da IN RFB nº 1396, de 2013, figuram situações que demandam a análise própria dos questionamentos, objetivamente considerados. Por esse motivo, será apontada, quando for o caso, a ocorrência de ineficácia total ou parcial, a vinculação da resposta a solução de consulta prévia, ou o caráter vinculante da nova solução.

11. Dito isso, observa-se que a matéria já foi tratada pela Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31.01.2017, que porta a seguinte ementa:

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.**

12. A letra “d”, duplamente referida na ementa acim’a, foi especificada na fundamentação da mesma solução de consulta, na forma seguinte:

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).

(...)

20. *Tratando-se de regular contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária, somente será 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). (grifei)

13. Lado outro, o mesmo tema foi também abordado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17.12.2018:

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, 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)

14. Assim, no que tange à matéria questionada, as conclusões são convergentes, nos dois atos acima colacionados.

15. Nesse sentido, vale ressaltar que o registro de crédito a título de insumos, na hipótese aventada, restringe-se às atividades **de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços**, sendo relevante a restrição delineada no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018:

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

16. Desse modo, no âmbito das atividades executadas na forma descrita pela consulente, o cálculo de crédito pelo dispêndio com insumos, em razão de contratação de pessoa jurídica para terceirização de mão de obra, não é, em regra, extensível às atividades que não estejam diretamente relacionadas com a produção de bens, salvo na hipótese de gastos exigidos pela legislação, ainda que posteriores à produção, cuja observância seja necessária à comercialização dos produtos.

17. Essas regras encontram-se hodiernamente detalhadas nos arts. 171 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

(...)

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

(...)

Conclusão

18. A contratação de pessoa jurídica para terceirização de mão de obra, enseja, em regra, possibilidade de creditamento a título de insumo, na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não cumulativa, apenas no caso de a mão de obra ser empregada em atividade considerada essencial ou relevante, integrante do processo produtivo ou da prestação de serviços, não sendo tal faculdade extensível às atividades de comercialização. Admite-se, a título de exceção, o creditamento pelo emprego de mão de obra terceirizada nos gastos posteriores à produção impostos pela legislação aplicável.

19. Encaminhe-se para procedimento próprio.

assinatura digital

Ricardo Rocha de Holanda Coutinho

Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta nº 105 - Cosit, de 31 de janeiro de 2017, consoante o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Publique-se, nos termos do art. 27 do ato normativo já referido, e dê-se ciência ao consulente.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04