



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 9ª RF

---

Solução de Consulta nº 87 - SRRF09/Disit

**Data** 10 de março de 2011

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

SERVIÇOS APLICADOS NO DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE FATURA. POSSIBILIDADE.

Podem ser descontados créditos, no regime de apuração não cumulativa, em relação a serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas aplicados no desenvolvimento de programas por encomenda. A comprovação dos dispêndios pode ser feita, nos casos em que a legislação não exija a emissão de nota fiscal, por meio de fatura idônea, acompanhada pelo contrato de serviço, em que constem a identificação da empresa, a descrição dos bens ou serviços objeto da operação e a data e valor da operação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.848, de 1994, art. 1º, caput e § 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, § 5º, inciso II, “b”, acrescentada pela IN SRF nº 358, de 2003; Parecer COSIT/DITIR nº 351, de 1993

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

SERVIÇOS APLICADOS NO DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE FATURA. POSSIBILIDADE.

Podem ser descontados créditos, no regime de apuração não cumulativa, em relação a serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas aplicados no desenvolvimento de programas por encomenda. A comprovação dos dispêndios pode ser feita, nos casos em que a legislação não exija a emissão de nota fiscal, por meio de fatura idônea, acompanhada pelo contrato de serviço, em que constem a identificação da empresa, a descrição dos bens ou serviços objeto da operação e a data e valor da operação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.848, de 1994, art. 1º, caput e § 2º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, inciso II, “b”; Parecer COSIT/DITIR nº 351, de 1993

## Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade de creditar-se em relação a serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas.

2. Afirma o consulente que seu ramo de atividade é o desenvolvimento de programas de computador por encomenda. Aduz que contrata o Instituto Brasileiro de Tecnologia e Informação, que, por sua vez, subcontrata a Cooperativa de Tecnologia e Informação, que executa serviços na área de desenvolvimento e manutenção de sistemas.

3. Indaga se pode descontar créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação aos serviços contratados. Pergunta também se a fatura e o contrato de serviços são documentos hábeis para a comprovação da despesa.

## Fundamentos

4. O regime de apuração não cumulativa foi instituído, para a Contribuição para o PIS/Pasep, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e, para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. O artigo 3º de ambas as leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro do regime de apuração não cumulativa, sendo que o inciso II tratou dos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços:

**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; [\[Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\]](#) [sem grifo no original]

5. Portanto, para responder à indagação do consulente, importa definir primeiramente se os serviços na área de desenvolvimento e manutenção de sistemas, utilizados nas atividades da empresa, subsumem-se ao conceito de “serviços utilizados como insumo” na prestação de serviços.

6. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, na redação da Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, em seu art. 66, § 5º, inciso II, “b”, estabeleceu a definição de insumo para fins da Contribuição para o PIS/PASEP. O mesmo fez a

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu art. 8º, § 4º, inciso II, “b”, em relação à COFINS:

**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:

a) (...)

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.** [sem grifo no original]

7. Observa-se que a alínea “b” do inciso II do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, tão somente afirma que são insumos à prestação de serviço os serviços “aplicados ou consumidos na prestação de serviço”. Vale dizer, o único requisito para considerarmos o serviço como insumo é sua aplicação na prestação do serviço.

8. A respeito da amplitude do conceito de insumo aplicado na prestação de serviços, encontra-se referência na Solução de Divergência Cosit nº 15, de 30 de maio de 2008, cuja ementa assim afirma:

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, **o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.**

(...)

Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários, não são considerados "insumos" na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo.

As despesas de alugueis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep por falta de previsão legal. [sem grifo no original]

9. Do esclarecimento posto nesta Solução de Divergência é possível extrair que, para os bens ou serviços aplicados serem considerados insumos, devem os bens e serviços ser intrínsecos à atividade da empresa.

10. Mas até que ponto o bem ou serviço pode ser considerado intrínseco à atividade da empresa? A resposta a essa questão é que o bem ou serviço deve participar da atividade da empresa. No caso em apreço (desenvolvimento de programas de computador sob encomenda), observa-se que os serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas têm participação direta na execução da atividade de prestação de serviço. É de se concluir, portanto, que os serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas podem ser considerados serviços intrínsecos à atividade e, por via de consequência, insumos à prestação de serviços.

11. Com relação aos documentos hábeis a comprovar a despesa objeto do crédito, cabe perscrutar o que a legislação do imposto sobre a renda prevê sobre a emissão de documentos fiscais. Para os fins deste imposto, assim dispõe a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

**Art. 1º** A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

(...)

§2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.

12. Registre-se que, até a presente data, não foi publicada norma que estabeleça quais são os documentos equivalentes a notas fiscais ou recibos, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, assim como não foi, ainda, regulamentada a dispensa de sua emissão.

13. Vê-se, pois, que a referida legislação exige a emissão de nota fiscal ou de documento equivalente. O documento equivalente, no entanto, somente é admitido quando não houver exigência legal, seja municipal, estadual ou federal para a emissão de nota fiscal. Quanto aos requisitos do documento equivalente, são os definidos pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação no Parecer COSIT/DITIR nº 351, de 22 de março de 1993:

A comprovação das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas deve ser efetuada com documentos de praxe, tais como, recibos, notas fiscais e outros, desde que a lei não imponha forma especial. **O importante é que tais documentos sejam de indiscutível idoneidade e contenham os elementos definidores das operações a que se refiram.** [sem grifo no original]

14. Ora, se esses documentos são reputados suficientes para a comprovação da receita, a ponto de o Parecer determinar que eles “devem” ser utilizados, pode-se afirmar, em analogia com a legislação do imposto sobre a renda, que da mesma forma os documentos serão tratados no que se refere à comprovação de custos e despesas operacionais para efeitos de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Nesse caso, conforme se depreende da leitura do parecer acima mencionado, a exigência que se faz é no que diz respeito à idoneidade dos documentos e à existência de elementos definidores da operação a que se refiram. Sob esse aspecto, aplicando-se também

---

analogicamente a legislação que instituiu o Emissor de Cupom Fiscal – ECF (Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 61, §1º), os documentos deverão conter, em seu corpo, além de sua própria identificação, no que se refere aos seus clientes, no mínimo:

- a) a sua identificação;
- b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação;
- c) a data e o valor da operação.

15. No caso em apreço, caso não haja exigência decorrente de legislação municipal para emissão de nota fiscal, e desde que contenha os elementos supra descritos não há óbice para que a fatura, conjuntamente com o contrato de serviços, seja utilizada para comprovação das despesas objeto de crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

## **Conclusão**

16. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que podem ser descontados créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação a serviços de desenvolvimento e manutenção de sistemas aplicados no desenvolvimento de programas por encomenda. A comprovação dos dispêndios pode ser feita, nos casos em que a legislação não exija a emissão de nota fiscal, por meio de fatura idônea, acompanhada pelo contrato de serviço, em que constem a identificação da empresa, a descrição dos bens ou serviços objeto da operação e a data e valor da operação.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à \*\*\*\*\*, para dar ciência ao consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Relator

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Chefe da Divisão de Tributação  
SRRF 9ª RF - Matr. 1936  
*Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997*  
(DOU de 11/3/1997)