



Solução de Consulta nº 76 - Cosit

Data 25 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e 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.

A parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada, que seja essencial ou relevante para a fabricação ou produção de bens destinados à venda, é considerada insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não pode ser descontado crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, a título de insumo, em relação ao serviço de representação, uma vez que este não se insere em nenhuma etapa do processo de fabricação do equipamento de irrigação ou de sua montagem.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. LICENCIAMENTO PARA PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e 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.

A parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada, que seja essencial ou relevante para a fabricação ou produção de bens destinados à venda, é considerada insumo na legislação da Cofins.

Não pode ser descontado crédito da Cofins, a título de insumo, em relação ao serviço de representação, uma vez que este não se insere em nenhuma etapa do processo da fabricação do equipamento de irrigação ou de sua montagem.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica com ramo de atividade na fabricação de equipamentos para irrigação agrícola, formula consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a esta Secretaria sobre interpretação da legislação tributária nos termos que são, resumidamente, transcritos abaixo.
2. A consulente informa, inicialmente, que tem como atividade principal a fabricação de peças, acessórios e pivôs agrícolas, e outras atividades secundárias como manutenção, reparação e aluguel de máquinas, desenvolvimento de programas e fabricação de equipamentos transmissores. Acrescenta que o regime tributário adotado pela empresa é o do Lucro Real, com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sujeitas às regras da não cumulatividade.
3. Ressalta que a consulta versa sobre os sistemas de irrigação chamados de pivôs centrais, que são equipamentos de irrigação de grandes extensões de terra. Com relação a estes equipamentos, a empresa executa duas etapas operacionais, a etapa de fabricação (industrialização das peças de pivôs agrícolas) e a etapa de montagem. A etapa de fabricação é realizada no centro fabril da consulente. A etapa de montagem é realizada no endereço do

cliente onde a empresa contratada pela consulente, com equipe técnica treinada pelo pessoal da fábrica, executa a fase final do projeto que engloba a montagem e a configuração do produto na propriedade do cliente.

4. Observa que possui contratos com outras empresas que, mediante a supervisão técnica da consulente, são responsáveis pela instalação (montagem) desses equipamentos no local de funcionamento. Pela prestação de serviços de montagem, a empresa contratada emite nota fiscal para a consulente que então efetuará o pagamento às suas expensas.

5. Cita como fundamentação legal o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 observando que, de acordo com a legislação tributária, a pessoa jurídica tributada pelas regras do Lucro Real, com receitas sujeitas às regras da não cumulatividade, poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

6. Por fim, ante o acima exposto, a consulente formula o seu questionamento da seguinte forma:

1) Se o serviço prestado pela empresa contratada para representação e montagem pode ser considerado insumo para efeito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

7. É o relatório.

Fundamentos

8. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

9. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Ainda nesta linha, não serão objeto de análise questões relativas a dúvidas quanto aos procedimentos a serem adotados pelo contribuinte, ou mesmo com relação à correção do seu entendimento na aplicação da norma. A tarefa de verificação do atendimento aos requisitos legais, e de promover o seu correto enquadramento, cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

10. A presente consulta tem como objetivo buscar esclarecimentos acerca da possibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, em relação aos valores pagos pela consulente na contratação de empresas para efetuar a montagem e configuração dos sistemas de irrigação por ela produzidos. Para subsidiar a presente análise cumpre, inicialmente, examinar a legislação de regência mencionada pela consulente.

11. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi introduzida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O art. 3º de ambas as leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Os referidos dispositivos são, parcialmente, reproduzidos abaixo (grifos não constam do original):

Lei nº 10.833, 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)

(...)

Lei nº 10.637, 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 nº 10.865, de 2004)

(...)

12. Com base no disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a análise acerca do questionamento da consulente sobre a possibilidade dos dispêndios com a contratação de empresas para a montagem dos equipamentos de irrigação por ela fabricados gerarem créditos da não cumulatividade passa, necessariamente, pela verificação da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio.

13. A este respeito, relevante mencionar as recentes decisões decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Neste acórdão, a E. Corte definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

14. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (grifos não constantes no original):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ”

15. Nessa seara, torna-se importante transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento (grifo nosso):

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

(...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

16. Dessa forma, depreende-se dos excertos citados que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é 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”*.

17. A referida decisão é vinculante para esta Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

18. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

18.1 Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

(...)

Fundamentos

ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)”*edor dos produtos por ele adquiridos. Em poucas palavras, o adquirente se habilita, enquanto o vendedor recebe o benefício da suspensão.*

7. O acórdão proferido foi assim ementado: “**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).** 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é 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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os

Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prossequindo, verifica-se que a aquela apresentada pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de tese acordada pela maioria dos Ministros foi insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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.

(...)

I. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

28. Como afirmado preliminarmente, este Parecer Normativo destina-se a aplicar, segundo o entendimento desta Secretaria da Receita Federal do Brasil, o conceito de insumos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação às principais categorias de itens analisadas continuamente por suas diversas áreas, dada a necessidade de segurança jurídica para agentes internos e externos a esta Secretaria e de eficiência nas inúmeras análises acerca desta matéria realizadas pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

29. Sem embargo, deve-se esclarecer que os comentários feitos a seguir (inclusive os exemplos citados) analisam a subsunção de determinados itens ao conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sem, contudo, perquirir sobre os demais requisitos gerais ou específicos exigidos para apuração de créditos da não cumulatividade, como aquisição em face de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e sujeição da receita auferida pelo vendedor ao pagamento das contribuições (§§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente), etc.

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

30. De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições

“bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda

31. A citação concomitante a “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

(...)

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(...)

12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(...)

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

(...)

19. Do exposto acima, tem-se a constatação importante de que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e 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.

20. Uma vez reproduzidas as normas de regência, passe-se agora à análise do questionamento da consulente. No presente caso, a interessada, para viabilizar a montagem e a configuração final dos equipamentos de irrigação por ela fabricados, se utiliza da contratação de empresas para executar o serviço, promovendo, mediante emissão de nota fiscal, o devido pagamento. A consulente entende, conforme ressaltado no relatório, que o dispêndio com o pagamento dos serviços de montagem enquadra-se no permissivo legal contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, o qual autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, para os fins do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

21. No caso em questão, sob a ótica da essencialidade, a montagem dos equipamentos de irrigação é essencial para seu funcionamento e constitui elemento estrutural e inseparável da execução do serviço, sem o qual a consulente não poderá desenvolver a sua atividade econômica nem executar o que foi contratado com os seus clientes. O fato de a consulente ter optado por contratar outras empresas para efetuar a montagem dos equipamentos não altera a situação, uma vez que o item 12 (subitem 154) do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro 2018 considera normal que na atividade de prestação de serviços uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

22. Por fim, cabe ressaltar que, ao formular o seu questionamento, a consulente se utilizou da frase “empresa contratada para representação e montagem”, dando a entender que a empresa contratada executaria outra atividade além da de montagem do equipamento. Não ficou claro a que se refere o termo representação, já que nada foi mencionado a respeito na petição da consulente. A palavra representação pode se referir à atividade de representação técnica/comercial e, neste caso, diferentemente do item anterior, os dispêndios da interessada com este tipo de serviço não se subsumem ao conceito de insumo, uma vez que tal atividade não se insere em nenhuma parcela do processo de fabricação ou de montagem do equipamento de irrigação, não se constituindo como elemento estrutural e inseparável daquele.

Conclusão

23. Ante o exposto, responde-se à consultante que, no regime de apuração não cumulativa:

- a) O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica;
- b) O processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e 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;
- c) A parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada, que seja essencial ou relevante para a fabricação ou produção de bens destinados à venda, é considerada insumo na legislação das contribuições; e
- d) Não pode ser descontado crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a título de insumo, em relação ao serviço de representação, uma vez que este não se insere em nenhuma etapa do processo de fabricação do equipamento de irrigação ou de sua montagem.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit