



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	152 – COSIT
DATA	24 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIALIZAÇÃO DE VAPOR D'ÁGUA. UTILIZAÇÃO DE BIOMASSA COMO COMBUSTÍVEL. AQUISIÇÃO DE MADEIRA EM PÉ. INSUMO DO INSUMO. DESCONTO.

Na espécie dos autos, não é possível a apuração de créditos da Cofins quando da aquisição de “madeira em pé”, adquirida por pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa daquela contribuição social para ser transformada em biomassa a ser utilizada como combustível em caldeiras produtoras de vapor d'água destinado à comercialização, ainda que enquadrada no conceito de insumos, na modalidade “insumo do insumo”, na medida em que há vedação expressa quando da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens se fornecidos por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferida.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II e § 2º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIALIZAÇÃO DE VAPOR D'ÁGUA. UTILIZAÇÃO DE BIOMASSA COMO COMBUSTÍVEL. AQUISIÇÃO DE MADEIRA EM PÉ. INSUMO DO INSUMO. DESCONTO.

Na espécie dos autos, não é possível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep quando da aquisição de “madeira em pé”, adquirida por pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa daquela contribuição social para ser transformada em biomassa a ser utilizada como combustível em caldeiras produtoras de vapor d'água destinado à comercialização, ainda que enquadrada no conceito de insumos, na modalidade “insumo do insumo”, na

medida em que há vedação expressa quando da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens se fornecidos por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferida.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e § 2º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter por objeto a industrialização e comercialização de vapor d'água saturado, produzido mediante a queima de biomassa (combustível orgânico renovável), classificando as suas atividades econômicas, portanto, no CNAE 35.30-1-00 - Produção e distribuição de vapor, água quente e ar-condicionado.

2. A consulente descreve da seguinte forma a produção do vapor d'água por ela comercializado:

(i) em primeiro lugar, a Consulente instala a caldeira e demais equipamentos em parte de um imóvel recebida em comodato de seu cliente, onde constitui uma filial, que é devidamente inscrita no CNPJ/ME. Referido estabelecimento filial da Consulente produzirá e distribuirá o vapor através de dutos, de forma interconectada com as atividades e estabelecimento de seu cliente, localizado no mesmo imóvel (ou em imóvel contíguo);

(ii) para tanto, a Consulente adquire biomassa dos mais diversos tipos (bagaço de cana, caroço de açaí, casca de arroz, pó de serra etc.) e, dentre elas, madeira em pé, geralmente na forma de uma floresta de eucalipto. Predominantemente adquirido de terceiros, o eucalipto é processado por equipamentos próprios da Consulente e transferido para outras filiais industriais, onde ficam instaladas as caldeiras. A fase de picagem é ilustrada conforme a seguir: (...)

(iii) um sistema de alimentação com esteiras leva a biomassa até a fôrnalha da caldeira, onde ocorre a combustão;

(iv) na caldeira, a biomassa é queimada com ar pré-aquecido, trocando calor por radiação e convecção com a água, que se transforma em vapor saturado para o processo de nossos clientes;

(v) o vapor segue por tubulação até a o ponto de entrega do cliente; e

(vi) as emissões geradas pela queima da biomassa (material particulado; subproduto) são captadas por sofisticados sistemas de filtragem. As cinzas captadas são destinadas à produção de fertilizantes orgânicos ou compostagem.

3. A interessada relata que a aquisição de madeira em pé, a ser transformada em biomassa utilizada como combustível na caldeira empregada na produção do vapor comercializado por ela, é realizada mediante celebração de contrato específico para este fim com terceiros independentes, com as seguintes características:

- a) a quantidade de madeira em pé a ser adquirida é estimada em metros cúbicos, cujo preço unitário é fixado em Reais (por exemplo, R\$ 48,00/m³);
- b) caso a madeira esteja localizada em imóveis rurais distintos, o contrato estima, em metros cúbicos, a quantidade de madeira em pé existente em cada um desses imóveis;
- c) o preço acordado torna-se devido, e deve ser pago pela consulente a seus fornecedores, em instante anterior à colheita, conforme inventário pré-corte levantado para apuração do volume preciso a ser colhido e retirado pela consulente;
- d) empresa especializada, independente do comprador e do vendedor, é contratada para elaboração do referido inventário pré-corte. Com base nesse inventário, o volume final de madeira em pé é determinado de forma definitiva, e a vendedora emite um Termo de Inventário Pré-Corte, que é assinado e aceito pela consulente. As partes estabelecem que o mencionado Termo de Inventário Pré-Corte tem efeito de rerratificar (sic) o volume de madeira em pé existente na área, e é nesse momento em que a estimativa se torna volume definitivo de madeira em pé vendida;
- e) para efetivar a colheita da madeira em pé adquirida, a consulente é imitada na posse direta dos imóveis onde as florestas estão plantadas, ficando responsável por neles organizar outro estabelecimento filial seu para viabilizar a colheita e a retirada da madeira no prazo estabelecido entre as partes, sendo a posse do terreno automaticamente devolvida ao vendedor após o corte e a retirada de toda a madeira. A partir do momento da imissão na posse, a consulente fica obrigada a tomar todas as medidas necessárias para proteção da madeira em pé, conservação do meio ambiente e combate a incêndios;
- f) o prazo para cumprimento do contrato corresponde ao tempo necessário para colheita e corte da madeira já plantada e existente nas fazendas, e a consulente não tem direito ao segundo ou terceiro cortes. Por esse motivo, os prazos destes contratos são, na sua maioria, curtos (sic), com as obrigações de posse da área e a respectiva colheita do eucalipto em horizontes que geralmente não excedem quatro anos; e
- g) o preço acordado para aquisição da madeira em pé é pago ao vendedor normalmente mediante depósito bancário, seguindo o cronograma da colheita. Os fornecedores de madeira em pé da consulente não emitem nota fiscal.

4. Em seguida, a consulente anexa ao processo, a título de exemplo, um contrato de compra de madeira em pé (cf. fls. 53/65), expõe seu entendimento sobre a matéria consultada, e indaga:

- *está correto seu entendimento no sentido de que a madeira em pé adquirida para a produção de biomassa, utilizada como combustível de caldeira empregada na fabricação do vapor*

comercializado pela Consulente, é insumo e/ou combustível para fins do PIS e da COFINS, estando autorizada a descontar créditos dessas contribuições sociais no percentual aplicável ao regime da não-cumulatividade?

• está correto seu entendimento de que o momento de desconto de créditos de PIS/COFINS na aquisição da madeira em pé é quando o Termo é emitido pelo vendedor com base no inventário pré-corte emitido pela empresa contratada, Termo este assinado pelas partes? Ou a interpretação correta seria de que o momento adequado seria quando da celebração do contrato de compra e venda de madeira em pé, sendo que parte dos créditos de PIS/COFINS tomados devem ser revertidos/estornados ou aumentados, na hipótese de o Termo a ser assinado posteriormente indicar que volume menor ou maior de madeira em pé foi ao final adquirido?

5. O exame do entendimento apresentado pela consulente sobre a matéria questionada por ela revela que, embora sua segunda pergunta mencione o momento de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, suas dúvidas referem-se ao momento de apropriação de tais créditos.

FUNDAMENTOS

6. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida aos mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

9. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe

de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

10. Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

11. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto que os requisitos legais exigidos para seu conhecimento estão preenchidos.

12. A presente solução de consulta examina: (i) se a consulente está autorizada a descontar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à aquisição de “madeira em pé” destinada a integrar seu processo de produção de vapor d’água destinado à comercialização, conforme descrito em sua consulta; e (ii) em qual momento ela estaria autorizada a apropriar tais créditos.

12.1. Nesse exame não serão consideradas as informações existentes no contrato de compra de madeira em pé anexado às fls. 53/65 deste processo, porque, como a própria consulente afirma, trata-se de contrato meramente exemplificativo (cf. fl. 9).

12.2. Eventuais questionamentos sobre as consequências tributárias de hipóteses específicas não aventadas pela interessada deverão ser objeto de nova consulta.

13. Inicialmente, cumpre recordar que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins autoriza que, na apuração não cumulativa dessas contribuições, sejam descontados valores referentes a determinados dispêndios, na modalidade aquisição de insumos, conforme previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que determinam:

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

14. O conceito dos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que são objeto da presente consulta, foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, segundo procedimento aplicável aos recursos repetitivos.

14.1. A referida decisão, cujo acórdão, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, vincula a Receita Federal, nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

15. As principais repercussões do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal foram examinadas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018,¹ que, por força do art. 31 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante para a RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

15.1. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (sem destaques no original):

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

¹ Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407> (consultado em 8 nov. 2022)

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 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.

Consoante 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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

I. 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.

(...)

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”.*

(...)

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.***

(...)

19. *Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de 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.

(...)

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

(...)

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.

(...)

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

(...)

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à

geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

(...)

16. A análise dos dispêndios passíveis de gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve perpassar pela verificação, em primeiro plano, se presentes, no caso concreto, as condicionantes autorizativas e vedativas do respectivo desconto. É o que se depreende do item 29 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima transcrito.

17. Para que se materialize o direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não basta que o dispêndio se enquadre numa das hipóteses ali elencadas, exigindo-se a prévia verificação de que o gasto incorrido se amolde aos requisitos estabelecidos pela legislação de regência.

18. O exame dos excertos supratranscritos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, revela que, com a adoção do entendimento exposto pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, a Receita Federal passou a admitir que os chamados “insumos dos insumos” sejam passíveis de enquadramento nas hipóteses previstas no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

19. No entanto, no caso ora em análise, conforme relato da consulente, seus fornecedores de “madeira em pé” não emitem nota fiscal, o que denota que não há pagamento prévio da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por aqueles. Assim sendo, a aquisição de “madeira em pé”, por pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para ser transformada em biomassa a ser utilizada como combustível em caldeiras produtoras de vapor d’água destinado à comercialização, ainda que enquadrada no conceito de insumos, na modalidade “insumo do insumo”, **não permite a apuração de créditos** da não cumulatividade daquelas contribuições sociais, na medida em que **há vedação expressa quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições**, nos termos do § 2, inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

20. Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens se fornecidos por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

21. Solucionada a primeira pergunta da consulente, onde se concluiu pela impossibilidade de apuração de créditos, a segunda pergunta resta prejudicada.

CONCLUSÃO

22. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) no caso concreto em análise, não é possível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de “madeira em pé”, adquirida por pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa daquelas contribuições sociais para ser transformada em biomassa a ser utilizada como combustível em caldeiras produtoras de vapor d’água destinado à

comercialização, ainda que enquadrada no conceito de insumos, na modalidade “insumo do insumo”, na medida em que há vedação expressa quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

b) tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens se fornecidos por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas com eles auferida; e

c) a segunda pergunta resta prejudicada.

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se à Senhora Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

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. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit