



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	250 – COSIT
DATA	24 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DETONAÇÃO A TERCEIROS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PRODUTOS. PREVISÃO EM PORTARIA DO COMANDO LOGÍSTICO DO EXÉRCITO. RELEVÂNCIA. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. REQUISITOS.

Na hipótese da prestação do serviço de detonação a terceiros, o transporte rodoviário dos explosivos é elemento estrutural para a prestação dos serviços de detonação.

Assim, dado o critério de relevância, é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativos aos gastos com os serviços de rastreamento de produtos (explosivos) e de veículos transportadores e com o serviço de escolta armada, desde que os serviços prestados obedeçam à legislação que trata do exercício de atividades com explosivos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 228, DE 2019.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; Arts. 175 e 176 da Instrução Normativa nº 2.121, de 2022; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DETONAÇÃO A TERCEIROS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PRODUTOS. PREVISÃO EM PORTARIA DO COMANDO LOGÍSTICO DO EXÉRCITO. RELEVÂNCIA. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. REQUISITOS.

Na hipótese da prestação do serviço de detonação a terceiros, o transporte rodoviário dos explosivos é elemento estrutural para a prestação dos serviços de detonação.

Assim, dado o critério de relevância, é permitida a apuração de créditos da Cofins relativos aos gastos com os serviços de rastreamento de produtos (explosivos) e de veículos transportadores e com o serviço de escolta armada, desde que os serviços prestados obedeçam à legislação que trata do exercício de atividades com explosivos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 228, DE 2019.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; Arts. 175 e 176 da Instrução Normativa nº 2.121, de 2022; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, que afirma atuar no “comércio varejista de explosivos e prestação de serviços de terraplanagem e detonação” (fl. 5), formula 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.

2. Mais especificamente, a consulta versa sobre 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 de dispositivo análogo constante da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (art. 3º, II).

Consulta (fl. 6).

A empresa (...), tributada pelo regime de Lucro Real, presta serviços de detonação, os quais lhe geram a necessidade de seguir normativas específicas e arcar com custos sobre as tais. A consultante vem por meio desta consulta, esclarecer questionamento fiscal acerca dos dispositivos abaixo mencionados, os quais implicam em exigências legais à sua atividade.

3. Nesse sentido, a consultante, na condição de prestadora de serviços de detonação a terceiros, faz menção ao inciso II do *caput* do art. 171 e ao *caput* e § 1º do art. 172 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.¹ Afirma, ainda, que arca com despesas vinculadas à necessária observância à norma específica expedida pelo Exército Brasileiro.

4. Do contrato social (fl. 8), tem-se que a interessada também atua no transporte rodoviário de cargas e produtos perigosos.

5. Referenciando os arts. 26, inciso II, 28 e 69 da Portaria Colog nº 147, de 21 de novembro de 2019, expedida pelo Comando Logístico (Colog) do Exército Brasileiro, a peticionante pontua que está obrigada a contratar “serviço de rastreamento dos caminhões”, “serviço de escolta armada” e

¹ Revogada pela IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

"serviço de rastreamento dos produtos". Ao final, visto o conceito de insumo e a obrigação legal de arcar com os dispêndios supracitados para desempenhar a atividade de prestação de serviços de detonação a terceiros, pondera que tais insumos são essenciais, e questiona se, os dispêndios com a contratação dos referidos serviços dão direito à apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins a título de insumos (fl. 6).

Consulta (fl. 6).

1) Visto o conceito de insumo e a obrigação legal de arcar com os custos supracitados para desempenhar sua atividade, o que os torna essenciais, (...) [os serviços contratados: "serviço de rastreamento dos caminhões", "serviço de escolta armada" e "serviço de rastreamento dos produtos"] dão direito à empresa a realizar a apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre tais?

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, destaca-se que 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 a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados 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 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (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. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

12. A dúvida da interessada diz respeito a serviços por ela contratados condizentes com o transporte e a segurança de explosivos. Por conseguinte, enquanto prestadora de serviços de detonação a terceiros e considerando que, em seu objeto social (fl. 8), consta a atuação no transporte rodoviário de cargas/produtos perigosos, adota-se como premissa que a consulente é que realiza o transporte dos explosivos para a prestação dos serviços de detonação a terceiros, sendo esse transporte elemento essencial e estrutural que integra a cadeia do serviço por ela prestado.

13. Deste modo, a consulta consiste na correta interpretação do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 bem como do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, com idênticas redações, autorizam a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens e serviços que são utilizados como insumos na produção de produtos ou na prestação de serviços, nos seguintes termos:

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)

(...)

[Grifado]

14. A IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022,² assim dispõe sobre o assunto:

Art. 175. 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. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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,

² Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação

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 necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - 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;

(...)

[Grifado]

15. Essa matéria foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) 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 (STJ), consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

15.1. Em regra, não devem ser considerados como insumos os dispêndios (que a pessoa jurídica arca para o exercício das atividades) que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero dispêndio operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive, para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço (cf. item 38 da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).³

15.2. Ademais, embora não seja o cerne da consulta, registre-se que, em relação à atividade comercial, também desempenhada pela consulente (comércio varejista), não há que se falar em apuração de créditos a título de insumos, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

15.3. Por sua vez, são insumos os 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 (cf. itens 19 e 20 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018).

16. Extraí-se do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que "(...) a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado" (cf. item 51):

³ <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view> (consultado em 10 mar. 2023)

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

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.

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 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. [Grifado]

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. [Grifado]

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. [Grifado]

(...)

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. [Grifado]

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.

(...)

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. [Grifado]

(...)

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

(...)

3. 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. [Grifado]

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. [Grifado]

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja

finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção *[ou de prestação de serviço a terceiros]* (...) por imposição legal".

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este. [Grifado]

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima. [Grifado]

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços. [Grifado]

(...)

6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS

(...)

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica. [Grifado]

(...)

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.

16.1. Como frisado nos itens 52 e 69 do Parecer Normativo nº 5, de 2018, “(...) nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (...)”.

16.2. Tomando-se como referência o processo como um todo, ocorre que o transporte dos explosivos é elemento estrutural e essencial para a prestação dos serviços de detonação a terceiros (cf. itens 23, 46 e 47 do Parecer Normativo nº 5, de 2018). Nesse contexto, importante delimitar que a presente solução de consulta diz respeito exclusivamente à possibilidade de insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições circunscritos aos serviços contratados pela interessada, por força de exigência constante da Portaria Colog/EB nº 147, de 21 de novembro de 2019.⁴ Segundo a consulente (fl. 6): “serviço de rastreamento dos caminhões” (art. 26), “serviço de escolta armada” (art. 28) e “serviço de rastreamento dos produtos”.

Portaria Colog/EB nº 147, de 2019.

Art. 1º Estabelecer procedimentos administrativos para o exercício de atividades com explosivos e (...).

(...)

CAPÍTULO II
DAS ATIVIDADES

Seção I
Da fabricação

(...)

Art. 9º Os explosivos fabricados no Brasil devem ser marcados seguindo o previsto no anexo D desta portaria.

(...)

Seção IV
Do comércio

(...)

Art. 19. Fica vedada a comercialização de explosivos sem marcação.

(...)

Seção V
Do transporte

(...)

Art. 22. No planejamento do transporte de explosivos deve ser prevista a segurança contra roubos e furtos nos pontos de parada e de apoio.

(...)

Art. 26. Os veículos de transporte de explosivos devem possuir:

(...)

⁴ <http://www.dfpc.eb.mil.br/images/Portarian147.pdf> (consultado em 10 mar. 2023)

II – sistema de rastreamento do veículo em tempo real, por meio de GPS, que permita a sua localização;

(...)

Parágrafo único. O cumprimento do previsto nos incisos I a IV do caput deve ser declarado no Plano de Segurança da empresa, nos termos do art. 66, inciso IV, da Portaria nº 56 - COLOG/17.

(...)

Art. 28. O transporte de explosivos em território nacional deve ser obrigatoriamente acompanhado por escolta armada.

(...)

CAPÍTULO III DOS PROCESSOS DE CONTROLE

(...)

Seção II Do tráfego

Art. 67. Os explosivos em circulação (tráfego) em todo o território nacional deverão ser acompanhados da guia de tráfego correspondente aos produtos durante todos os percursos.

(...)

Art. 69. Devem ser anexados à guia de tráfego o Termo de Transferência de Posse (anexo N) correspondente; e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE) ou documento fiscal referente aos materiais ou produtos.

Parágrafo único. O Termo de Transferência de Posse deve ser assinado pelo fornecedor e pelo adquirente dos explosivos.

(...)

Seção III Do rastreamento

Art. 72. Os dados dos explosivos fabricados, importados, exportados, comercializados ou utilizados devem constar do Sistema de Rastreamento do SisFPC.

§1º O fornecimento de dados é obrigatório para todas as pessoas que exercem atividades com explosivos.

(...)

CAPÍTULO IV DA SEGURANÇA

Art. 75. A segurança de explosivos compreende a segurança do produto (proteção contra desvios; contra roubos e furtos; e contra obtenção do conhecimento de atividades); a segurança de área (proteção de patrimônio e de cidadãos) e o controle da posse.

§1º A segurança do produto é garantida por meio da aplicação de medidas contra roubos, furtos e desvios e devem ser consubstanciadas no Plano de Segurança de explosivos.

(...)

Art. 76. O planejamento e a implementação das medidas de segurança de explosivos devem ser consubstanciados em um Plano de Segurança, conforme previsto no art. 66 da Portaria nº 56 - COLOG/17.

Portaria Colog/EB nº 46, de 18 de março de 2020.

Capítulo III DA RASTREABILIDADE

Seção I

Da Identificação Única de Produto (IUP)

Art. 13. A Identificação Única de Produto - IUP corresponde a uma série de caracteres alfanuméricos (alfabeto romano e algarismos arábicos), criada através de padrões de identificação e codificação, gerada pelo fabricante ou importador, que permita a identificação individualizada, exclusiva e inequívoca da menor unidade de PCE.

Parágrafo único. Para os PCE do tipo EXPLOSIVOS, a IUP corresponde à identificação individual serial (IIS) estabelecida na Portaria Nº 147 - COLOG, de 21 de novembro de 2019.

SERVIÇO DE RASTREAMENTO DOS CAMINHÕES

17. De acordo com o inciso II do art. 26 da Portaria Colog/EB nº 147, de 2019, é obrigatório que os veículos de transporte de explosivos possuam “sistema de rastreamento do veículo em tempo real, por meio de GPS, que permita a sua localização”.

17.1. Por conseguinte, e considerando a inclusão no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável, integre o processo de prestação de serviço a terceiros “(...) por imposição legal” (cf. itens 49 a 54 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018), tem-se que são considerados insumos os gastos da consulente com sistemas de rastreamento dos veículos de transporte de explosivos, por meio de GPS, que permitam a localização do veículo transportador, ainda que contratados como prestação de serviço.

SERVIÇO DE ESCOLTA ARMADA

18. De acordo com o art. 28 da Portaria Colog/EB nº 147, de 2019, “O transporte de explosivos em território nacional deve ser obrigatoriamente acompanhado por escolta armada”.

18.1. Assim, e também considerando a imposição por ato normativo, tem-se que são considerados insumos os gastos com o serviço de escolta armada contratado pela consulente para o acompanhamento de veículos de transporte de explosivos.

SERVIÇO DE RASTREAMENTO DOS PRODUTOS

19. No que tange ao serviço de rastreamento dos explosivos, não se verifica que o dispositivo citado pela consulente (art. 69 da Portaria Colog/EB nº 147, de 2019) ampare sua pretensão.

20. Todavia, tem-se que os arts. 75 e 76 da Portaria Colog/EB nº 147, de 2019, disciplinam que “A segurança de explosivos compreende a segurança do produto (...)” e que “O planejamento e a implementação das medidas de segurança de explosivos devem ser consubstanciados em um Plano de Segurança, conforme previsto no art. 66 da Portaria nº 56 - COLOG/17”.

20.1. Assim, desde que esteja consubstanciado no Plano de Segurança e em conformidade com as normas que regulam a segurança de explosivos, tem-se que os gastos com o serviço de rastreamento de produtos explosivos também podem ser considerados insumos (desde que no Plano de Segurança tal serviço de rastreamento seja obrigatório).

20.2. Nesse mesmo sentido, importa considerar que a Cosit, por meio da Solução de Consulta nº 228, de 27 de junho de 2019,⁵ referenciando a Solução de Consulta Cosit nº 168, de 31 de maio de 2019, se posicionou pela possibilidade de considerar como insumo as despesas com serviços contratados de rastreamento de cargas e veículos. Transcreve-se parte de seu ementa.

Solução de Consulta Cosit nº 228, de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.

Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 207, DE 24 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Decreto-lei nº 73, de 1966, art. 20, alínea “m”, Resolução ANTT nº 4.799, de 2015, arts. 23, X e 33, I e II, Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018; Lei nº 10.209, de 2001.

(...)

CONCLUSÃO

21. Diante do exposto, em relação aos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, responde-se à consulente que: na hipótese da prestação do serviço de detonação a terceiros, o transporte rodoviário dos explosivos é elemento estrutural para a prestação dos serviços de detonação. Deste modo, dado o critério de relevância, é permitida a apuração de créditos das referidas contribuições relativos aos gastos com os serviços de rastreamento de produtos (explosivos) e de veículos transportadores e com o serviço de escolta armada, desde que os serviços prestados, contratados junto a pessoas jurídicas, obedeçam à legislação que trata do exercício de atividades com explosivos.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit01

Assinatura digital

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

⁵ Tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do inciso I do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 228, de 27 de junho de 2019.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVERA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit