



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	300 – COSIT
DATA	1 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSIONÁRIAS DE GERAÇÃO E EMPRESAS DE PRODUÇÃO INDEPENDENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EXPRESSAMENTE DETERMINADOS POR LEI. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A exigência de que os valores apropriados como créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep na categoria aquisição de insumos estejam vinculados ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços persiste mesmo na hipótese de tais valores corresponderem a dispêndios decorrentes de imposição legal.

Não se enquadram no conceito de insumos, para fim de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, os dispêndios decorrentes da aplicação anual, por concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica, no mínimo do montante de 1% (um por cento) da sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.991, de 2000.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, II; Lei nº 9.991, de 2000, artigos 2º e 4º; Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, itens 5 a 29 e 49 a 54.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSIONÁRIAS DE GERAÇÃO E EMPRESAS DE PRODUÇÃO INDEPENDENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EXPRESSAMENTE DETERMINADOS POR LEI. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A exigência de que os valores apropriados como créditos da não cumulatividade da Cofins na categoria aquisição de insumos estejam

vinculados ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços persiste mesmo na hipótese de tais valores corresponderem a dispêndios decorrentes de imposição legal.

Não se enquadram no conceito de insumos, para fim de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, os dispêndios decorrentes da aplicação anual, por concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica, no mínimo do montante de 1% (um por cento) da sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.991, de 2000.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, II; Lei nº 9.991, de 2000, artigos 2º e 4º; Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, itens 5 a 29 e 49 a 54.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que informa atuar no setor de energia elétrica, tendo como atividades preponderantes a geração e a comercialização de energia.

2. A consultante esclarece que está sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme previsto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Afirma que, em razão das suas atividades e do setor extremamente regulamentado em que atua, também está sujeita às normas e diretrizes editadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

4. Relata que, visando fomentar e incentivar o desenvolvimento de pesquisas e tecnologias no setor de energia elétrica, a ANEEL regulamentou o “Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico” (P&D) previsto na Lei nº 9.991, de 24 de julho de 2000, e que o artigo 2º dessa Lei determina que as concessionárias de energia elétrica (como a consultante) apliquem anualmente, no mínimo, o montante de 1% (um por cento) de sua receita operacional líquida (ROL) em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico.

5. Observa que, de acordo com o artigo 4º da Lei nº 9.991, de 2000, 60% (sessenta por cento) desses recursos investidos em P&D devem ser repassados diretamente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) e ao Ministério de Minas e Energia (MME),

mediante recolhimento realizado diretamente pela pessoa jurídica em questão (incisos I e III), e 40% (quarenta por cento) devem ser destinados ao desenvolvimento de pesquisa e projetos, nos moldes exigidos pela ANEEL (inciso II).

6. Expõe seu entendimento de que os referidos gastos com P&D amoldam-se ao conceito de insumos previsto no artigo 172, § 1º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, de forma que ela (consulente) está autorizada a apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a tais dispêndios, nos termos dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

7. Isso posto, indaga:

Ante o exposto, entende a consulente que os gastos de 1% da ROL destinadas ao P&D, atreladas ao art. 2º e 4º da Lei nº 9.991/2000, são passíveis de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS por se enquadrarem como insumos nos termos dos arts. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, pois (i) estão diretamente vinculadas à atividade desempenhada pela Consulente; e (ii) decorrem de expressa previsão legal.

Está correto o seu entendimento?

FUNDAMENTOS

8. O objetivo do instituto 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.

9. 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.

10. 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, se aplica a Solução de Consulta.

11. Inicialmente, convém transcrever os artigos 2º e 4º da Lei nº 9.991, de 2000, que foram mencionados pela consulente:

Art. 2º As concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 1% (um por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, excluindo-se, por isenção, as empresas que gerem energia exclusivamente a partir de instalações eólica, solar, biomassa, pequenas centrais hidrelétricas e cogeração qualificada, observado o seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.438, de 2002)

I – caso a empresa tenha celebrado, até a data de publicação desta Lei, contrato de concessão contendo cláusula de obrigatoriedade de aplicação de recursos em pesquisa e desenvolvimento tecnológico, prevalecerá o montante de aplicação ali estabelecido até 31 de dezembro de 2005; II – caso a empresa tenha celebrado, até a data da publicação desta Lei, contrato de concessão sem obrigatoriedade de aplicação em pesquisa e desenvolvimento tecnológico, a obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo passará a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2006.

(...)

Art. 4º Os recursos para pesquisa e desenvolvimento, previstos nos arts. 1º a 3º, exceto aquele previsto no parágrafo único do art. 1º, deverão ser distribuídos da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.111, de 2009)

I – 40% (quarenta por cento) para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei no 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei no 8.172, de 18 de janeiro de 1991; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004)

II – 40% (quarenta por cento) para projetos de pesquisa e desenvolvimento, segundo regulamentos estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004)

III – 20% (vinte por cento) para o MME, a fim de custear os estudos e pesquisas de planejamento da expansão do sistema energético, bem como os de inventário e de viabilidade necessários ao aproveitamento dos potenciais hidrelétricos. (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

§ 1º Para os recursos referidos no inciso I, será criada categoria de programação específica no âmbito do FNDCT para aplicação no financiamento de programas e projetos de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico do setor elétrico, bem como na eficiência energética no uso final.

§ 2º Entre os programas e projetos de pesquisa científica e tecnológica do setor de energia elétrica, devem estar incluídos os que tratem da preservação do meio ambiente, da capacitação dos recursos humanos e do desenvolvimento tecnológico.

§ 3º As empresas vinculadas ao Ministério de Minas e Energia associadas do Centro de Pesquisas de Energia Elétrica – CEPEL poderão aplicar, alternativamente a investimentos em projetos nos termos do inciso II, percentual, de sua opção, dos recursos de que trata o referido inciso, no atendimento de sua obrigação estatutária de aporte de contribuições institucionais para suporte e desenvolvimento do Cepel, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no inciso II do art. 5º. (Incluído pela Lei nº 13.203, de 2015)

§ 4º Nos programas e projetos de pesquisa e inovação tecnológica do setor de energia elétrica, deverá ser priorizada a obtenção de resultados de aplicação prática, com foco na criação e no aperfeiçoamento de produtos, processos, metodologias e técnicas. (Incluído pela Lei nº 13.203, de 2015)

§ 5º As empresas que atuam nos segmentos de geração, de transmissão e de distribuição de energia elétrica, no atendimento de sua obrigação regulatória de aplicação em pesquisa e desenvolvimento, poderão destinar, alternativamente a investimentos em projetos nos termos do inciso II do caput deste artigo, percentual de sua opção dos recursos de que trata o referido inciso, na forma de aporte para suporte e desenvolvimento de instituições de pesquisas e tecnologia vinculadas ao setor elétrico, assim reconhecidas pela Aneel, não se aplicando nesta hipótese o disposto no inciso II do caput do art. 5º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.182, de 2021)

12. Na presente consulta, a interessada indaga se os dispêndios decorrentes da aplicação anual, no mínimo, do montante de 1% (um por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, prevista no artigo 2º da Lei nº 9.991, de 2000, enquadram-se na hipótese de apropriação e utilização de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade *aquisição de insumos*, prevista nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

13. O relato da consulente permite inferir que:

a) ela não se enquadra na hipótese de isenção da obrigatoriedade de aplicação do montante em questão, prevista no **caput** do referido artigo 2º, que se aplica às empresas que gerem energia exclusivamente a partir de instalações eólica, solar, biomassa, pequenas centrais hidrelétricas e cogeração qualificada;

b) ela não se enquadra na hipótese do artigo 2º, § 3º, da Lei nº 9.991, de 2000, que prevê a possibilidade de aplicação alternativa dos montantes referentes ao investimento em projetos de que trata o inciso II do **caput** do mencionado artigo, e aplica-se a empresas vinculadas ao Ministério de Minas e Energia e associadas do Centro de Pesquisas de Energia Elétrica – CEPEL;

e

c) ela não utiliza a faculdade prevista no artigo 2º, § 5º, da Lei nº 9.991, de 2000, que prevê a possibilidade de aplicação alternativa dos montantes referentes ao investimento em projetos de que trata o inciso II do **caput** do mencionado artigo.

14. A apropriação e a utilização de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, estão previstas nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, 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)

(...)

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)

(...)

15. O conceito dos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR, que seguiu o rito dos recursos repetitivos e resultou em decisão que vincula a Receita Federal, em razão do disposto no artigo 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 (PGFN) nos termos do artigo 3º da mencionada Portaria Conjunta.

16. Como a aplicação concreta dos critérios definidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR demanda um processo de análise que muitas vezes pode ser complexo e em alguns casos pode gerar conclusões divergentes, a Receita Federal, cujas diversas áreas analisam regularmente a subsunção de milhares de itens ao conceito de insumos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (em procedimentos de fiscalização, de compensação e ressarcimento, de consulta, etc.), editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, cuja íntegra foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, e disponibilizada na internet (www.rfb.gov.br). Tal ato normativo possui efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria em questão, conforme previsto no artigo 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

17. Os trechos do mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, relevantes para o esclarecimento das dúvidas da consulente são os seguintes:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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) "pelos 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.

(...)

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.*

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)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

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."

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: " 'custos' e 'despesas' com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI";

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: "gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões".

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

"39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o

que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

10. *Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

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

conteúdo que você queira repetir, inclusive outros controles de conteúdo. Você também pode inserir esse controle em torno de linhas de tabela para repetir partes de uma tabela.

agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

11. *De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:*

"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa,

ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

12. *Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:*

"Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

13. *De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:*

"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

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 terminado 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. *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.*

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.*

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.*

26. *Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao "processo de produção (...) por imposição legal". Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.*

27. *Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.*

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR 28.

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.*

(...)

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 (...) 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 EPs) 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.

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.*

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.*

(...)

18. Os itens 52 e 54 do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, são de grande relevância para a solução da dúvida da consultante. Com base no entendimento neles exposto, verifica-se que os dispêndios decorrentes da aplicação anual, no mínimo, do montante de 1% (um por cento) da receita operacional líquida da pessoa jurídica em questão em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, prevista no artigo 2º da Lei nº 9.991, de 2000, não se enquadram no conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que os referidos dispêndios não são imputáveis, especificamente, ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços das concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica, mas sim à pessoa jurídica considerada como um todo.

19. Por fim, registre-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, mencionada pela consultante, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que atualmente consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, sem que a matéria que é objeto da presente consulta tenha sofrido alterações.

CONCLUSÃO

20. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que os dispêndios decorrentes da aplicação anual, por concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica, no mínimo do montante de 1% (um por cento) da sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, prevista no artigo 2º da Lei nº 9.991, de 2000, não se enquadram no conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam os artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

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. Publique-se, na forma do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

conteúdo que você queira repetir, inclusive outros controles de conteúdo. Você também pode inserir esse controle em torno de linhas de tabela para repetir partes de uma tabela.

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit