



Solução de Consulta nº 63 - Cosit

Data 28 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. IMPRESSÕES PERSONALIZADAS. FOTOGRAFIAS. SERVIÇOS DE CONEXÃO E DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇOS CONTRATADOS PARA COBRANÇAS E PAGAMENTOS ON-LINE.

No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Cofins em relação ao serviço de conexão e acesso à internet aplicado na captação do material digital utilizado como insumo na prestação de serviço de impressão em papel fotográfico, em fotolivros, em fotoquadros, em objetos (fotopresentes), em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular.

Não pode ser descontado crédito da Cofins, a título de insumo, em relação ao serviço de pagamento online, por este não participar de nenhuma etapa da prestação do serviço de impressão de fotografia em geral.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. IMPRESSÕES PERSONALIZADAS. FOTOGRAFIAS SERVIÇOS DE CONEXÃO E DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇOS CONTRATADOS PARA COBRANÇAS E PAGAMENTOS ON-LINE.

No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao serviço de conexão e acesso à internet aplicado na captação do material digital utilizado como insumo na prestação de serviço de impressão em papel fotográfico, em fotolivros, em fotoquadros, em objetos (fotopresentes), em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular.

Não pode ser descontado crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, a título de insumo, em relação ao serviço de pagamento online, por este

não participar de nenhuma etapa da prestação do serviço de impressão de fotografia em geral.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018.

Relatório

A interessada, acima identificada, vem formular consulta a esta Coordenação-Geral, nos moldes da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, acerca da interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade do desconto de créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a despesas com o “uso de conexão de internet a cabo” e com “operadora de pagamento (por meio de comunicação online)”.

2. Afirma que opera no ramo do comércio eletrônico, prestando serviços de fotografia digital por plataforma exclusivamente online e que é tributado pelo imposto de renda com base no lucro real, sendo, portanto, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Explica que, por ser empresa cuja operação é 100% digital, faz uso de Internet a cabo com garantia de disponibilidade, com o fito de manter seus servidores, aplicações, funcionalidades e gestão de pagamento operantes.

4. Argumenta que faz jus ao crédito em relação aos serviços de conexão e de acesso à internet (internet banda larga, conexão de internet dedicada etc., pois, nos termos do Acórdão Carf nº 3402-002.923.23/02/2016 (Rel. Carlos Augusto Daniel Filho), "insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou produto final resultante".

5. Aduz que "necessita de meio de pagamento digital e idôneo para transacionar financeiramente por meio de sua plataforma de vendas, motivo pelo qual utiliza serviços de uma operadora de pagamentos para tal fim. Tal operadora, todavia, não se confunde com mero operador de cartão de crédito/débito, cuja a utilização na cadeia comercial pode ser considerada facultativa e integrante da receita, mas sim como meio intrínseco à transação comercial on-line, pois não há qualquer hipótese em que a consulente consiga operar sem o suporte tecnológico da referida operadora de pagamento".

6. Por fim indaga se é correto seu entendimento quanto à possibilidade de tomar créditos em relação ao serviço de Internet ininterrupta e ao serviço da operadora de pagamentos.

Fundamentos

7. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta 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.

8. Delimita-se, para fins da presente solução de consulta, que a expressão “(...) ramo do comércio eletrônico, prestando serviços de fotografia digital por plataforma exclusivamente on-line (...)”, apresentada pelo interessado (fl. 2), deve ser compreendida no sentido de o consulente ser pessoa jurídica que atua na prestação de serviços (ou na produção de bens) de impressões personalizadas (fotografias) que são requisitadas, por meio da Internet, diretamente pelo usuário final.

9. Nessa seara, a presente consulta versa unicamente sobre a interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, citados pelo consulente, os quais possibilitam o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos à prestação de serviço

10. Posto isso, tem-se que as sistemáticas não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

11. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não-cumulativa:

(...)

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)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na

produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014);

(...)

12. Essas disposições se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

13. De outra banda, atenta-se que com o advento do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade 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 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

16. Dessa forma, depreende-se dos excertos supra que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem

ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

17. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consulente, registre-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

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

(...)

Fundamentos

ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1221170/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 proferidos pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1221170/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)

(...)

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 relativa 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 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)

(...)

17. *Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestado que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, não abarcando 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. Tratando-se a recorrente de uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), **excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”)**.*

19. *Prossequindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela esposada 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.

(...)

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.

(...)

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, consequentemente, 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.

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 legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, 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.

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

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

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

(...)

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

o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(...)

61. Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do país para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

(...)

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa,

contábil, jurídica, comercial, etc). bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

*143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que **em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.***

(...)

19. Dessa forma, observa-se que, pelo critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos “(...) 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 (...)”. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...)seja por imposição legal (...)”.

20. Pelo exposto, resta claro que a relação do bem adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga.

21. No caso em questão, o interessado presta serviços de fotografia digital, disponibilizando a impressão/“revelação”/ampliação de fotos em papel fotográfico, venda de fotolivro, impressão de fotoquadros, impressão de fotografias em objetos (fotopresentes) e impressão de fotografias em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular.

22. Levando-se em conta os produtos disponibilizados ao público externo pela consulente, é necessário, para a solução da consulta, verificar se é possível (ou não) a apuração de créditos, na modalidade aquisição de insumos, em relação às seguintes despesas: com o “serviço de internet ininterrupta” e com o “serviço de operadora de pagamento”.

23. Em relação às despesas com os serviços de conexão e de acesso à internet (internet banda larga, conexão de internet dedicada etc), importa considerar que tais dispêndios são aplicados na execução do processo de prestação de serviço em apreço. Trata-se, portanto, de dispêndio essencial ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela consulente, constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço, sem o qual nem sequer a consulente poderia desempenhar qualquer serviço contratado por seus clientes, o que resulta ser esse serviço, no caso, considerado insumo à prestação de serviço.

24. Diferentemente, os dispêndios do interessado com os serviços de pagamento online não se subsumem ao conceito de insumo. O pagamento não participa de nenhuma etapa da prestação do serviço. É, de fato, importante às atividades da empresa, como o é para qualquer empresa comercial ou de prestação de serviços. Tal entendimento pode ser

ratificado pelo trecho a seguir exposto extraído do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018:

(...)

*59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.***

Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(...)

25. Basta atentar para o fato de que, por quaisquer razões que sejam, o consulente pode decidir pela não contratação dos serviços de pagamento online em testilha, optando, por exemplo, por um mero operador de cartão de crédito/débito, e ainda assim poderá desempenhar sua atividade comercial resultando na efetiva prestação do serviço contratado pelos seus clientes.

26. Não é possível, portanto, o desconto de créditos em relação aos dispêndios com os serviços de pagamento online.

Conclusão

27. De todo o exposto, conclui-se a presente consulta respondendo à interessada que, no regime de apuração não cumulativa:

a) é permitido o desconto de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao serviço de conexão e acesso à Internet aplicado na captação do material digital utilizado como insumo na prestação de serviço de impressão em papel fotográfico, em fotolivros, em fotoquadros, em objetos (fotopresentes), em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular.

b) não pode ser descontado crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, a título de insumo, em relação ao serviço de pagamento online, por este não participar de nenhuma etapa da prestação do serviço de impressão de fotografia em geral.

Assinatura digital

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

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

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

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA 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. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit