



Solução de Consulta nº 148 - Cosit

Data 7 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por

pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Coordenação, nos moldes da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2. Em suma, a consulta versa sobre a possibilidade de apropriação de crédito escritural pela interessada, que atua no ramo de gerenciamento logístico, na hipótese de ocorrer a subcontratação do serviço de transporte de carga (fl. 4):

Consulta (fl. 3).

A consulente é empresa do ramo de gerenciamento logístico (...). Em seu segmento, é prática muito comum a subcontratação de outros prestadores de serviços de transportes, por diversas razões, o que, inclusive, resulta em normas tributárias próprias para esse tipo de operação.

Em especial, uma das regras tributárias é a obrigação de emitir Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), que substitui o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) após a implementação de módulo específico no projeto SPED.

3. Em complemento, a consulente esclarece que a dúvida diz respeito à possibilidade de apuração de créditos escriturais na hipótese de subcontratação, quando a empresa de transporte de carga subcontratada está dispensada legalmente da emissão do conhecimento de transporte (fls. 4 e 5). Referencia, nesse sentido, o inciso II do art. 205 do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo (RICMS/SP).

Consulta (fl. 3).

Como regra geral, todos os prestadores de serviços de transporte devem emitir o CT-e, contudo, alguns estados, a exemplo do Estado de São Paulo, dispensam a emissão desse documento em certos casos (...).

‘Art. 205 – (...) II – o transportador subcontratado ficará dispensado da emissão do conhecimento de transporte’.

Na acepção do termo ‘subcontratado’ estão incluídas tanto pessoas jurídicas, quanto pessoas físicas, uma vez que tal distinção não é feita na legislação paulista. Deste modo, qualquer prestador subcontratado está dispensado da emissão do CT-e, o que tem acarretado em importantes dúvidas à consulente, principalmente no que tange ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por conta de normas como essa, alguns fornecedores prestadores subcontratados pela consulente não emitem o CT-e, utilizando em seu lugar outros documentos como fatura e recibo, para justificar os serviços prestados e para fins de faturamento.

Diante disso, entende a consulente que, nas operações em que subcontratar pessoas jurídicas pode apropriar-se do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, independentemente de o prestador de serviços emitir documento fiscal eletrônico, ou seja, nos casos em que a legislação específica [estadual] determinar a dispensa da emissão do referido documento.

Importante destacar que a presente consulta não se refere ao crédito de que trata a Lei 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 19 e 20, incluídos pela Lei nº 11.051, de 2004.

3.1. No entendimento da consulente, a apuração do crédito em questão é possível, porque “(...) *as empresas subcontratadas ficam desobrigadas de emitir o documento fiscal eletrônico e, em seu lugar, emitem outros documentos idôneos (recibos, faturas etc)*” (fl. 5), ao amparo do art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, a exemplo do entendimento apresentado na Solução de Consulta Cosit nº 295, de 14 de outubro de 2014 (fls. 3 e 4).

Solução de Consulta Cosit nº 295, de 2014.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. COMPROVAÇÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

O auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, quando desobrigadas ou impossibilitadas de emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em razão da não-autorização para impressão pelo órgão competente, deve ser comprovado com documentos de indiscutível idoneidade e conteúdo esclarecedor das operações a que se refiram, tais como recibos, livros de registros, contratos etc, desde que a lei não imponha forma especial.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.846, de 1994, art. 1º.

4. Ao final, a consulente questiona (fl. 5): “A consulente pode apropriar-se de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins nas hipóteses em que subcontratar pessoas jurídicas e que estejam desobrigadas à emissão de documento fiscal por força da legislação pertinente?”

Fundamentos

5. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013.

5.1. A solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, 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, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

5.2. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida.

5.3. Cabe ressaltar que a apuração dos créditos objeto da consulta diz respeito aos regimes de apuração não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os quais são tratados pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

6. Posto isso, inicialmente cabe a análise a respeito do direito de crédito das contribuições em testilha, na modalidade aquisição de insumos, referentes à subcontratação dos serviços de transporte.

7. Atenta-se para o fato de 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.

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

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

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

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

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

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

determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ”

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

(...)

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

(...)

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

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

10. Dessa forma, depreende-se dos excertos citados que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

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

12. 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 acepção 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.

(...)

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.

(...)

13. 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 (...)”.

14. Pelo exposto, resta claro que a relação do bem ou serviço 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.

15. No caso em questão, a consulente é empresa do ramo de gerenciamento logístico e realiza a subcontratação de outros prestadores de serviços de transportes para a execução dos serviços contratados pelos clientes.

16. Em face do contexto apresentado pela consulente, “(...) 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.”

17. Seguindo a análise, de outra banda, cabe ressaltar que, conceitualmente, para fins da presente solução de consulta, cabe delimitar que a subcontratação (no sentido apresentado pela consulente, a qual referencia o art. 205 do RICMS/SP) não se confunde com o conceito de redespacho (Convênio Sinief nº 6, de 21 de fevereiro de 1989). Na subcontratação, a transportadora subcontratada se encarrega de todo o percurso (da origem ao destino); por sua vez, no redespacho, a transportadora redespachada realiza apenas parte do trajeto, com a obrigação de emissão do CT-e (art. 59 do Convênio Sinief nº 6, de 1989).

Convênio Sinief nº 6, de 1989.

Art. 17. (...)

(...)

§ 3º O transportador que subcontratar outro transportador para dar início à execução do serviço, emitirá Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, fazendo constar no campo "Observações" deste ou, se for o caso, do Manifesto de Carga, a expressão: "Transporte subcontratado com, proprietário do veículo marca, placa nº....., UF.....

(...)

§ 7º A empresa subcontratada deverá emitir o Conhecimento de Transporte indicando, no campo "Observações", a informação de que se trata de serviço de subcontratação, bem como a razão social e os números de inscrição na unidade federada e no CNPJ do transportador contratante, podendo, a critério do fisco, a prestação do serviço ser acobertada somente pelo conhecimento de que trata o § 3º. [grifado]

(...)

Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se:

(...)

IV - emitente, o prestador de serviço de transporte que emite o documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte.

§ 1º O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.

§ 2º Subcontratação de serviço de transporte é aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio.

§ 3º Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto.

(...)

Art. 59. Quando o serviço de transporte de carga for efetuado por redespacho, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

I - o transportador que receber a carga para redespacho:

a) emitirá o competente conhecimento de transporte, lançando o frete e o imposto correspondente ao serviço que lhe couber executar, bem como os dados relativos ao redespacho;

b) anexará a 2ª via do conhecimento de transporte emitido na forma da alínea anterior, à 2ª via do conhecimento de transporte que acobertou a prestação do serviço até o seu estabelecimento, as quais acompanharão a carga até o seu destino;

c) entregará ou remeterá a 1ª (primeira) via do conhecimento de transporte, emitido na forma da alínea "a" deste inciso, ao transportador contratante do redespacho, dentro de 5 (cinco) dias, contados da data do recebimento da carga;

II - o transportador contratante do redespacho:

a) anotará na via do conhecimento que fica em seu poder (emitente), referente à carga redespachada, o nome, o endereço de quem aceitou o redespacho, bem como o número, a série e subsérie e a data do conhecimento referido na alínea "a" do inciso I, deste artigo;

b) arquivará em pasta própria os conhecimentos recebidos do transportador para o qual redespachou a carga, para efeito de comprovação de crédito do ICMS, quando for o caso.

17.1. Embora a consultante não explique, verifica-se, na hipótese da subcontratação, que o *caput* do art. 205 do Anexo do Decreto Estadual (SP) nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (RICMS/SP), determina a emissão do conhecimento de transporte pelo transportador contratante (constando as informações da transportadora contratada que realizará o transporte). Resta claro, pois, que a dispensa do CT-e a que se refere a consultante (inciso II do art. 205) não está desvinculada das obrigações a que se referem o *caput* e o inciso I do art. 205 do RICMS/SP e o § 3º do art. 17 do Convênio Sinief nº 6, de 1989.

RICMS/SP.

Artigo 205. Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, como definida no inciso II do artigo 4º, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 3º, na redação do Ajuste SINIEF-14/89, cláusula primeira, VI, e § 7º, na redação do Ajuste SINIEF-15/89, cláusula primeira, III):

I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, sendo o caso, do Manifesto de Carga previsto no artigo 167, deverá ser anotada a expressão "Transporte Subcontratado com ..., proprietário do veículo marca ..., placa nº ..., UF..";

II - o transportador subcontratado ficará dispensado da emissão do conhecimento de transporte.

17.2. Observe-se que eventuais dúvidas acerca da aplicação da legislação tributária estadual devem ser dirimidas junto ao órgão estadual competente. No sentido da emissão obrigatória do CT-e pela "transportadora subcontratante", oportuno referenciar excerto da Decisão Normativa da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT – Sefaz/SP) nº 1, de 26 de abril de 2017, publicada na página 26 do Diário Oficial do Estado de São Paulo (Executivo – Seção 1) do dia 27 de abril de 2017:

Decisão Normativa CAT nº 1, de 2017.

1. Para a legislação paulista do ICMS, a subcontratação de serviço de transporte configura-se pelo contrato firmado entre transportadoras, “na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio”. A transportadora subcontratante deve emitir o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), documento hábil para acobertar a prestação, enquanto a transportadora subcontratada fica dispensada da emissão de documento fiscal nessa situação (artigos 4º, inciso II, alínea “e”, e 205 do RICMS/SP).

17.3. Delimita-se também que, a despeito de alguns estados exigirem a emissão do CT-e pela transportadora subcontratada – o § 7º do art. 17 do Convênio Sinief nº 6, de 1989, claramente dispõe que a dispensa se dá “a critério do fisco” –, a presente consulta diz respeito exclusivamente à hipótese de a subcontratada estar dispensada por lei da emissão obrigatória do CT-e. Muito embora, em tal hipótese de dispensa, a emissão do CT-e possa ocorrer a critério da transportadora de carga subcontratada.

17.4. Adota-se também como premissa que o CT-e, utilizado nos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de cargas, é o documento que substitui a “Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7”, em conformidade com o Ajuste Sinief nº 9, de 25 de outubro de 2007, considerando que a referida norma determina que “Nos casos em que a emissão do CT-e for obrigatória, o tomador do serviço deverá exigir sua emissão, vedada a aceitação de qualquer outro documento em sua substituição”.

Ajuste Sinief nº 9, de 2007.

Cláusula primeira. Fica instituído o Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, que poderá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição aos seguintes documentos:

I - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;

(...)

VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;

(...)

§ 6º Nos casos em que a emissão do CT-e for obrigatória, o tomador do serviço deverá exigir sua emissão, vedada a aceitação de qualquer outro documento em sua substituição.

18. Tecidas tais considerações, importa delimitar o alcance da presente solução de consulta, em relação a aspectos tributários.

18.1. Assim, tem-se que a presente solução de consulta se aplica na hipótese de a consulente ter sido contratada pelo cliente como transportadora de cargas (subcontratante) e a transportadora subcontratada ser pessoa jurídica cujas receitas, decorrentes da subcontratação em questão, estariam sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins. Ou seja, relativamente ao serviço de transporte subcontratado (serviço sujeito ao pagamento das contribuições) não se aplicaria a vedação definida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (os textos são homólogos).

Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

18.2. Adota-se como premissa que a apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pretendidos pela transportadora subcontratante (consulente) está relacionada aos seus dispêndios com os serviços prestados pelas pessoas jurídicas transportadoras subcontratadas, desde que os serviços subcontratados sejam usados como insumos na prestação de seus próprios serviços de transporte, em conformidade com o previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

19. Na consulta, destaca-se que "(...) a presente consulta não se refere ao crédito de que trata a Lei 10.833, de 2003, Art. 3º, §§ 19 e 20, incluídos pela Lei nº 11.051, de 2004" (fl. 4).

20. Embora o CT-e seja documento fiscal hábil para demonstrar as informações pertinentes ao serviço de transporte de cargas, a consulente deve considerar que a legislação federal não restringe a atuação da fiscalização quanto à análise de documentação. Assim, a fiscalização federal pode se valer, a seu critério, não só do CT-e, mas também de qualquer documentação hábil e idônea, a partir da qual seja possível aferir o valor do crédito apurado pela consulente.

20.1 Por conseguinte, deve ser considerado que toda a contabilidade da pessoa jurídica precisa amparar-se em documentação hábil e idônea. Assim, caso a pessoa jurídica subcontratada não tenha realizado a emissão do CT-e, conforme a citada dispensa legal, tem-se que a apuração dos créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere a consulente pode estar escorada por documentação diversa comprobatória dos dispêndios realizados, desde que hábil, idônea e compatível com os dados constantes do CT-e emitido pela própria transportadora subcontratante. Incabível, no caso apresentado e em sede de solução de consulta tributária, nomear quais sejam tais documentos, mesmo porque a legislação tributária estadual ou a que disciplina os serviços de transporte de carga podem estipular determinações específicas.

Consulta (fl. 5).

A consulente pode apropriar-se de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins nas hipóteses em que subcontratar pessoas jurídicas e que estejam desobrigadas à emissão de documento fiscal por força da legislação pertinente?

20.2 Objetivamente, responde-se à consulente que é possível a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e por pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos de indiscutível idoneidade e conteúdo esclarecedor das operações a que se refiram, observando-se os eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

Conclusão

21. De todo o exposto, conclui-se a presente consulta respondendo à interessada que:

a) no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços; e

b) a pessoa jurídica transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

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 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit