



Solução de Consulta nº 8 - Cosit

Data 10 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE ALIMENTOS PARA ANIMAIS.

No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Cofins em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A caracterização como insumo restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente ou na produção dos bens destinados à venda, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

É permitida a apuração de créditos da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) gás utilizado como combustível em máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação dos alimentos;
- b) aquisição de peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos que atuam no processo de produção dos bens destinados à venda;
- c) equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens;
- d) materiais de limpeza e higienização, quando aplicados no ambiente produtivo da pessoa jurídica.

É vedada a apuração de créditos da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos de propriedade da pessoa jurídica que atuam na entrega dos seus produtos;
- b) telefonia relacionada ao departamento de vendas;
- c) frete de produtos acabados para entrega ao adquirente;
- d) *pallets* e embalagens empregados no armazenamento de produtos acabados;
- e) passagens, hospedagens, comissões e alimentação a representantes de vendas;
- f) despesas financeiras decorrentes de encargos de mora e de movimentações bancárias.

É vedada a apuração dos créditos básicos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados a aquisições de insumos feitas por pessoa jurídica agroindustrial efetuadas junto a pessoas físicas ou com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (dentre os quais estão os produtos de origem animal e vegetal destinadas à alimentação animal).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE ALIMENTOS PARA ANIMAIS.

No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A caracterização como insumo restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente ou na produção dos bens destinados à venda, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

É permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) gás utilizado como combustível em máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação dos alimentos;

- b) aquisição de peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos que atuam no processo de produção dos bens destinados à venda;
- c) equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens;
- d) materiais de limpeza e higienização, quando aplicados no ambiente produtivo da pessoa jurídica.

É vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos de propriedade da pessoa jurídica que atuam na entrega dos seus produtos;
- b) telefonia relacionada ao departamento de vendas;
- c) frete de produtos acabados para entrega ao adquirente;
- d) *pallets* e embalagens empregados no armazenamento de produtos acabados;
- e) passagens, hospedagens, comissões e alimentação a representantes de vendas;
- f) despesas financeiras decorrentes de encargos de mora e de movimentações bancárias.

É vedada a apuração dos créditos básicos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, relacionados a aquisições de insumos feitas por pessoa jurídica agroindustrial efetuadas junto a pessoas físicas ou com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (dentre os quais estão os produtos de origem animal e vegetal destinadas à alimentação animal).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Deve ser declarada a ineficácia da consulta: (a) quando o questionamento for em tese, com referência a fato genérico, sem identificar o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; (b) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução; (c) quando tiver por

objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB; ou (d) quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado acima identificada, informando que apura o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real e que atua, preponderantemente, na atividade de fabricação de alimentos para animais (CNAE 10.66-0-00), apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa que, secundariamente, atua em outras atividades, tais como: comércio atacadista de alimentos para animais (CNAE 46.23-1-09); comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação (CNAE 47.89004); comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente (CNAE 47.89-0-99); representantes comerciais e agentes do comércio de combustíveis, minerais, produtos siderúrgicos e químicos (CNAE 46.12-5-00); comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças (CNAE 46.61-3-00); comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo (CNAE 46.83-4-00), dentre outras.

3. Aduz estar submetida ao regime não cumulativo das supracitadas contribuições sociais e parte da premissa de que tudo aquilo que é essencial à sua atividade gera créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, possibilitando posterior aproveitamento ante a sistemática da não cumulatividade das pessoas jurídicas optantes pelo lucro real.

4. Afirma ter custos com aquisição de insumos que seriam indispensáveis às suas atividades-fim e deseja saber se eles podem gerar créditos básicos dos referidos tributos.

5. Explicita os seus custos de aquisição para desenvolvimento de suas atividades, entendendo serem todos passíveis de creditamento na modalidade aquisição de insumos, da seguinte forma (grifos do original):

*“a) **Gás:** trata-se de combustível essencial ao funcionamento de suas máquinas e equipamentos os quais atuam diretamente no fabrico da alimentação animal (ração);*

- b) **Peças de Reposição e Manutenção de Máquinas, Equipamentos:** trata-se de despesa ao bom e adequado funcionamento das máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação da alimentação animal (ração)*
- c) **Peças de Reposição e Manutenção de Veículos Próprios:** trata-se de despesa ao bom e adequado funcionamento dos veículos de sua propriedade que atuam diretamente na entrega dos seus produtos ou no deslocamento de seus funcionários;*
- d) **Telefone:** trata-se despesa relacionada ao departamento de vendas mediante o qual os vendedores se comunicam com os clientes para fechamento dos pedidos de compra;*
- e) **Equipamentos de Proteção Individual:** trata-se de exigência legal imposta pela legislação de segurança do trabalho à atividade industrial;*
- f) **Material de Limpeza e Higienização:** trata-se de despesa essencial a manutenção da higidez da área industrial em que existe o manejo de produtos destinados à alimentação animal;*
- g) **Frete de Entrega das Mercadorias:** trata-se de despesa necessária com a contratação de transporte para entrega de suas mercadorias aos clientes;*
- h) **Despesas de Vendas:** Passagem, Alimentação, Hospedagem e Comissões: trata-se de despesas relacionadas à equipe de vendas com deslocamentos para atendimento de clientes e sua respectiva remuneração por comissionamento;”*

6. Ademais, traça um histórico atinente à legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como conceitua insumo como sendo “*um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade*”, a fim de subsidiar a sua tese de que “*tudo aquilo que for utilizado no exercício da atividade empresarial pode ser conceituado como insumo*”.

7. Prossegue apresentando trechos do julgamento do REsp 1.221.170/PR para embasar sua afirmação de que a essencialidade do produto ou do serviço para fins de exercício da atividade empresarial é condição essencial para aferir a possibilidade de creditamento ou não dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da utilização direta do insumo na prestação do serviço, na comercialização ou fabricação de bens ou produtos destinados à comercialização.

8. Por fim, indaga:

- a) Qual a abrangência do conceito de "essencialidade" para efeito da interpretação da legislação tributária relacionada à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?*
- b) Quais os insumos que podem gerar créditos para fins de abatimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considerando a atividade do cliente (indústria e comércio de ração animal) e o alargamento do conceito de insumos (despesa essencial e necessária)?*

c) A consulente, atuando na indústria e comércio de alimentos para animais, poderia aproveitar o crédito oriundo da aquisição de:

- (i) gás;*
- (ii) peças de reposição e manutenção máquinas, equipamentos e veículos;*
- (iii) telefone;*
- (iv) equipamentos de proteção individual;*
- (v) material de limpeza e higienização;*
- (vi) frete de entrega das mercadorias;*
- (vii) despesas de vendas: passagens, alimentação, hospedagem e comissões;*
- (viii) pallets e embalagens; e*
- (ix) despesas financeiras?*

d) Em caso de apuração de crédito, faz-se possível a utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para compensação com débitos tributários de outra natureza, diferentes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? E com débitos de natureza previdenciária?

Fundamentos

9. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o 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.

10. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada 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 de consulta.

11. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a esses, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

12. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

13. Contudo, é imperioso registrar que **não foram cumpridos os requisitos de admissibilidade**, visto que não foi juntado ao processo a Declaração de que trata o Formulário do Anexo I da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Porém, **esta Consulta deve ser apreciada em decorrência da Sentença Judicial exarada no âmbito do Processo nº 0813678-04.2020.4.05.8300, que assim determinou:**

(...)

*“Com estas considerações, **DEFIRO o pedido liminar**, determinando que a impetrada adote as providências necessárias para a análise, decisão e resposta aos questionamentos formulados pela impetrante na consulta administrativa nº 10480.724560/2019-70, no prazo de até 30 (trinta) dias, sob pena de arbitramento de multa diária.”*

14. Ressalte-se, entretanto, que **esta Solução de Consulta não produzirá efeitos se for detectado em posterior análise que a consulente não preenchia os requisitos para sua produção de efeitos.**

15. Posto isso, segue-se agora à análise da consulta apresentada. Por questões didáticas, responder-se-á primeiramente o questionamento “c” constante no item 8 da presente Solução de Consulta, e, posteriormente, passar-se-á à elucidação dos demais (“a”, “b” e “d”).

RESPOSTA AO QUESTIONAMENTO “c”

16. É cediço 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.

17. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para a outra, de forma que esta Solução de Consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não cumulativa.

18. No que tange ao desconto de créditos sobre insumos, vale leitura dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (grifou-se):

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

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)*

[...] [grifos nossos]

19. Verifica-se que o inciso II do artigo 3º da lei em apreço, reproduzido no item logo acima, prevê a hipótese de cálculo de créditos das supracitadas contribuições na compra de bens e de serviços.

20. De outra banda, atenta-se que com o advento do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/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 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

21. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (sublinhou-se):

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.

22. 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 (sublinhou-se):

[...]

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.

23. 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 a de 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”*.

23.1 A referida decisão é vinculante para esta Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no art. 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 nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

24. 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.

24.1. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (grifos nossos):

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018

[...]

Fundamentos

I. 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 accidental, em termos de produto final.

40. Talvez accidentais 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.

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos

para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc**

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, **nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.**

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 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 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.

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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.

(...)

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.

[...]

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

(...)

66. Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.

67. Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo despesa aqui foi utilizado em contraponto a custo, como terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).

68. Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.

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

(...)

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

(...)

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)

(...)

7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.**

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), **parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de**

limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

(...)

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que **somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.**

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

(...)

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.**

(...)

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

25. Primeiramente, é imprescindível esclarecer que, conquanto a consulente atue em diversas atividades, não se pode olvidar que, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Além disso, **o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça 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.

25.1 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. Portanto, o mesmo bem pode ser considerado insumo em relação à atividade de produção de alimentos para animais e não ser considerado insumo no comércio atacadista, no caso de revenda desse bem adquirido.

25.2 Dessa forma, esta Solução de Consulta limitar-se-á à análise da atividade principal da consulente de fabricação de alimentos para animais (CNAE 10.66-0-00).

26. Levando-se em conta a produção de alimentos para consumo de animais, é necessário, para a solução da consulta, verificar se é possível (ou não) a apuração de créditos, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos seguintes dispêndios: (i) gás; (ii) peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos; (iii) peças de reposição e de manutenção de veículos próprios; (iv) telefone; (v) equipamentos de proteção individual; (vi) material de limpeza e higienização; (vii) frete de entrega de mercadorias; (viii) despesas de vendas: passagens, alimentação, hospedagem e comissões; (ix) *pallets* e embalagens; (x) despesas financeiras.

26.1 Nessa seara, torna-se necessária a verificação de cada item acima relacionado para a elucidação da questão apresentada.

(i) Gás utilizado como combustível

27. De acordo com a questionante, o gás que é adquirido é utilizado como combustível para o funcionamento de suas máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação da alimentação animal. Trata-se, portanto, de dispêndio essencial ao desenvolvimento das atividades econômicas desempenhadas pela consulente, constituindo elemento estrutural e inseparável da produção dos bens destinados à venda, o que resulta ser esse dispêndio, no caso, considerado insumo à produção.

27.1 Contudo, permanece vedada a apuração de créditos em relação à combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos e veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica etc.), como também utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda.¹

(ii) Peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos

28. Trata-se de dispêndios com aquisição de peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação dos bens destinados à venda. Conforme se depreende dos dispositivos acima colacionados, resta claro que são

¹ Vide itens 138 a 144 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os bens adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda.

(iii) Peças de reposição e de manutenção de veículos

29. A consulente afirma tratar-se de custo com aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos de sua propriedade que atuam na entrega dos seus produtos.

29.1 Reitera-se que o conceito de insumos é restrito aos bens e serviços utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda e de prestação de serviços. Daí a conclusão de que a aquisição de peças de reposição e os gastos com manutenção de veículos somente podem ser considerados insumos quando empregados em veículos utilizados pela pessoa jurídica em seu processo de produção, o que, notadamente, não é o caso em apreço relatado pela consulente.

29.2 Portanto, não permite a apuração de tais créditos o gasto com veículos para entrega de mercadorias aos clientes.

(iv) Telefone

30. A peticionante afirma que possui despesas com telefonia relacionadas ao departamento de vendas, mediante a comunicação entre seus vendedores e seus clientes para fechamento dos pedidos de compra.

30.1. Indubitavelmente, a caracterização como insumo não alcança as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

30.2 Desse modo, diferentemente do defendido pela consulente, os dispêndios com os serviços de telefonia utilizados nas comunicações entre seus vendedores e seus clientes não se subsumem ao conceito de insumo, pois não participam da produção de bens disponibilizados pela pessoa jurídica. É, de fato, importante às atividades da empresa, como o é para qualquer empresa comercial/industrial que possua clientes. Contudo, não participa de nenhuma etapa de produção dos bens adquiridos pelos seus clientes. Caso a pessoa jurídica atuasse, por exemplo, no ramo telemarketing, em que o serviço de telefonia participa da prestação do serviço finalístico disponibilizado aos seus clientes, poder-se-ia considerar tal dispêndio como insumo gerador de créditos.

(v) Equipamentos de proteção individual (EPI)

31. Os equipamentos de proteção individual são uma exigência legal imposta pela legislação de segurança do trabalho para viabilizar as atividades de produção dos bens por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

31.1 Nesse sentido, conforme se depreende dos dispositivos supratranscritos e tomando como referência o acórdão exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os equipamentos de proteção individual (EPI) podem ser considerados como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens.²

(vi) Material de limpeza e higienização

32. A peticionante diz tratar-se de despesa com a manutenção da higiene da área industrial em que existe o manejo de produtos destinados à alimentação animal.

32.1 Nessa senda, os materiais de limpeza e higienização, quando aplicados no ambiente produtivo da pessoa jurídica, podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições. Isso porque, em algumas atividades, sobretudo no setor alimentícios, sua falta implica considerável perda da qualidade do produto disponibilizado.

(vii) Frete de entrega de mercadorias; *pallets* e embalagens

33. Trata-se, aqui, de dispêndio com a contratação de transporte para entrega de suas mercadorias aos clientes.

33.1 Consonante já massivamente explorado nesse trabalho, em regra, apenas podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições em testilha 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 algumas exceções.

33.2 Desta feita, não podem ser considerados insumos os gastos com frete de produtos acabados para entrega ao adquirente. Todavia, não há óbice para que o item seja enquadrado em outras modalidades de creditamento, como aquela disposta no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, os quais preveem a possibilidade de creditamento nos casos de armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

34. No caso de *pallets* e embalagens, de acordo com a consultante, estes são empregados no armazenamento e acondicionamento dos produtos que já tiveram sua produção acabada.

34.1 Pelas mesmas razões explicitadas em relação ao frete na entrega das mercadorias, não podem ser considerados insumos os gastos com *pallets* e embalagens empregados no armazenamento de produtos acabados.

² Vide itens 136 e 137 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

34.2 Cabe observar, no entanto, que os gastos referentes à armazenagem³, propriamente dita, de mercadorias (bens acabados disponíveis para venda) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica e que saiam diretamente do local onde estiverem armazenadas para o adquirente são passíveis de creditamento com fulcro no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

(viii) Despesas de vendas e despesas financeiras

35. A interessada afirma que são despesas com passagens, alimentação, hospedagem e comissões relacionadas à equipe de vendas com deslocamentos para atendimento de clientes e sua respectiva remuneração por comissionamento. Além disso, existem as despesas financeiras decorrentes da movimentação de recursos financeiros pelas instituições bancárias, bem como encargos de mora para pagamento de obrigações vencidas em razão da ausência de fluxo de caixa adequado.

35.1 Pode-se afirmar de plano que, conquanto tais despesas podem ser importantes para o desempenho das atividades da empresa, as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, a exemplo das despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc.

35.2 Portanto, exclui-se do conceito de insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as despesas com passagens, hospedagens, comissões e alimentação a representantes de vendas em seus deslocamentos para atendimento aos clientes, bem como as despesas financeiras decorrentes de encargos de mora e de movimentações bancárias.

36. Por fim, para exaurir de vez este questionamento, cumpre salientar que a pessoa jurídica agroindustrial que adquire insumos de pessoas físicas ou com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (dentre os quais estão os produtos de origem animal e vegetal destinadas à alimentação animal) não pode apurar os créditos básicos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados a tais aquisições, haja vista as vedações contidas no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idênticas redações:⁴

Art. 3º. (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

³ Vide Solução de Consulta Cosit nº 241, de 19 de maio de 2017 e Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017.

⁴ Vide Solução de Consulta Cosit nº 219, de 26 de junho de 2019.

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.

RESPOSTAS AOS QUESTIONAMENTOS “a”, “b” E “d”

37. Cabe mencionar que o processo administrativo de consulta deve atender, para que se configure sua admissibilidade e operem-se os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, normas infralegais que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento daquela, verificar se está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal (Parecer CST/DLA/SIF nº 580, de 25 de junho de 1991).

38. Em relação aos requisitos que devem ser atendidos na formulação da consulta, destacam-se os seguintes (grifou-se):

IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(...)

39. Dessa forma, percebe-se que a consulente, em seu questionamento “a” (*“Qual a abrangência do conceito de “essencialidade” para efeito da interpretação da legislação tributária relacionada à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*), faz um questionamento **em tese, com referência a fato genérico, sem identificar o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida**, incorrendo na vedação contida no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

40. No que tange ao questionamento “b” (*“Quais os insumos que podem gerar créditos para fins de abatimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considerando a atividade do cliente [indústria e comércio de ração animal] e o alargamento do conceito de insumos [despesa essencial e necessária]”*), a interessada **não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, de maneira a não conter os elementos necessários à sua solução**, indo de encontro ao contido no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Tanto o é que em seu questionamento “c” a consulente enumera todos os itens sobre os quais deseja ter sua dúvida sanada, e, dessa forma, esta Solução de Consulta traz as respectivas respostas.

41. Além disso, não se pode olvidar que inciso XIV do art. 18 da referida Instrução Normativa preceitua que a consulta não terá efeitos quando tiver por objetivo a **prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Receita Federal do Brasil**. Nesse contexto, a consulente pode e deve consolidar e dar tratamento aos dados aplicáveis ao seu caso, de forma a fazer a interpretação das hipóteses em que se encaixaria, **não cabendo a esse órgão a prestação de consultoria ou qualquer informação que seja de obrigatoriedade do contribuinte**.

42. De outra banda, percebe-se que a consulente, em seu questionamento “d” (*“Em caso de apuração de crédito, faz-se possível a utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para compensação com débitos tributários de outra natureza, diferentes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? E com débitos de natureza previdenciária?”*), indaga sobre **fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação**, de forma que os arts. 44 a 59 da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, trazem as hipóteses de ressarcimento e compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Seção III

Do Ressarcimento e da Compensação de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Art. 44. O disposto nesta Seção aplica-se somente às hipóteses em que a legislação autoriza a apuração de créditos do regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

*Parágrafo único. Os créditos a que se refere o caput **poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação somente nos casos previstos na legislação.***

*Art. 45. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:***

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, da prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas, e das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;

III - às receitas decorrentes da produção e comercialização de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013; ou

IV - às receitas decorrentes da produção e comercialização dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nos termos do seu § 4º.

(...)

43. Por conseguinte, os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em regra, **somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e **somente em algumas situações específicas, legalmente estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro**, como ocorre, por exemplo, no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e a receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16). Ademais, salienta-se que deve ser observado o prazo prescricional para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade das contribuições explanado acima.

44. À vista disso, embora as informações apresentadas acima já sirvam de instrução para a consulente, deve-se declarar a ineficácia parcial da consulta, no que concerne aos questionamentos “a”, “b” e “d”.

Conclusão

45. Por todo o exposto, responde-se à consulente que:

45.1. No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

45.2. A caracterização como insumo restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente ou na produção dos bens destinados à venda, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

45.3. É permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) gás utilizado como combustível em máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação dos alimentos;
- b) aquisição de peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos que atuam no processo de produção dos bens destinados à venda;
- c) equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens; e
- d) materiais de limpeza e higienização, quando aplicados no ambiente produtivo da pessoa jurídica.

45.4. É vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com:

- a) aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos de propriedade da pessoa jurídica que atuam na entrega dos seus produtos;
- b) telefonia relacionada ao departamento de vendas;
- c) frete de produtos acabados para entrega ao adquirente;
- d) *pallets* e embalagens empregados no armazenamento de produtos acabados;
- e) passagens, hospedagens, comissões e alimentação a representantes de vendas; e

- f) despesas financeiras decorrentes de encargos de mora e de movimentações bancárias.

45.5. É vedada a apuração dos créditos básicos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, relacionados a aquisições de insumos feitas por pessoa jurídica agroindustrial efetuadas junto a pessoas físicas ou com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (dentre os quais estão os produtos de origem animal e vegetal destinadas à alimentação animal).

Assinado digitalmente

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

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

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