



Solução de Consulta nº 34 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

ATIVIDADES COMERCIAIS. REVENDA DE BENS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da referida contribuição, 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.

RESTAURANTES. VENDA DE REFEIÇÕES. POSSIBILIDADE.

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs). POSSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO. MATERIAIS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de alimentos podem ser

considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 550, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 30 DE MARÇO DE 2020.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

ATIVIDADES COMERCIAIS. REVENDA DE BENS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da referida contribuição, 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.

RESTAURANTES. VENDA DE REFEIÇÕES. POSSIBILIDADE.

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Cofins, permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs). POSSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO. MATERIAIS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de alimentos podem ser

considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 550, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 30 DE MARÇO DE 2020.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta que não descreve, completa e exatamente, a hipótese nela referida.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como atividade econômica principal o *comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios*, correspondente ao código 47.11-3/02 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), além de exercer as seguintes atividades secundárias:

- a) padaria e confeitaria com predominância de revenda (CNAE 47.21-1/02);
- b) comércio varejista de carnes - açougues (CNAE 47.22-9/01);
- c) comércio varejista de móveis (CNAE 47.54-7/01);
- d) comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação (CNAE 47.52-1/00);
- e) restaurantes e similares (CNAE 56.11-2/01);
- f) fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para consumo domiciliar (CNAE 56.20-1/04);
- g) lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares (CNAE 6.11-2-03);

-
- h) comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (CNAE 46.37-1/99);
 - i) comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo (CNAE 47.53-9/00);
 - j) comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática (CNAE 47.51-2/01); e
 - k) fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria (CNAE 10.91-1/02).

2. A consulente relata que, para realizar suas atividades econômicas, deve seguir normas rígidas de higiene alimentar referentes à limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, estabelecidas pela vigilância sanitária e pelos demais órgãos regulamentadores. Como exemplo, cita os seguintes atos:

- a) Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997, que *Aprova o Regulamento Técnico de Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos*;
- b) Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 216, de 15 de setembro de 2004, que *Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação*;
- c) Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 275, de 21 de outubro de 2002, que *Dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos*; e
- d) Anexos VI e VII da Norma Regulamentadora nº 12 - Segurança no Trabalho em Máquinas e Equipamentos, aprovada pela Portaria MTb nº 3.214, de 8 de junho de 1978.

3. Em seguida, transcreve as ementas do Recurso Especial 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que tratam do conceito de insumo para fins de apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

4. Isso posto, expõe seu entendimento sobre a matéria e indaga:

No ato de aquisição de materiais e contratação de serviços pela Consulente consistentes em Serviço de Limpeza, Serviço de conservação, limpeza e higiene, Material de conservação e limpeza, Serviço de dedetização e Serviço de remoção de resíduos e compra de Equipamentos de Proteção Individual (EPI) o valor despendido poderá gerar o aproveitamento e apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Fundamentos

5. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

6. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

8. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

9. Na presente consulta, a interessada informa as atividades econômicas que são exercidas por ela e indaga se os dispêndios referentes à aquisição de determinados bens e serviços empregados nessas atividades podem ser apropriados como créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, para fins de apuração não cumulativa dessas contribuições.

10. Ao referir-se às suas atividades econômicas, a consulente registra que está sujeita a “normas rígidas de higiene alimentar referente a limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos”.

10.1 Em vista disso, as atividades citadas na consulta serão agrupadas em duas categorias:

a) no primeiro grupo (atividades meramente comerciais), as atividades que se referem expressamente ao comércio **de bens em geral** (itens ‘b’, ‘c’, ‘d’, ‘h’, ‘i’ e ‘j’ do primeiro parágrafo), acrescidas das **atividades meramente comerciais** referentes à revenda de produtos que sejam produzidos por terceiros e que se enquadrem nas hipóteses dos itens ‘a’, ‘e’, ‘f’, ‘g’, e ‘k’ do primeiro parágrafo; e

b) no segundo grupo (demais atividades), as atividades de venda de **alimentos** que sejam produzidos pela própria consulente e que se enquadrem nas

hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo, **que não se caracterizam como atividades meramente comerciais.**

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

11. A apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos está prevista nos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que determinam:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a atividades comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

12. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou a possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a atividades meramente comerciais, na modalidade aquisição de insumos, na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, a qual foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de setembro de 2019, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

13. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (grifos do original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. 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.

[...]

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. 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.

[...]

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

[...]

Fundamentos

[...]

6. Em seu questionamento, a consulente realça a eventual apropriação de créditos "(...) de acordo com o entendimento sobre o conceito de insumo" (fl. 71).

6.1. Em relação ao disposto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, registre-se o posicionamento firmado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Considerando que a consulente atua no comércio varejista de bens (revenda de bens), adota-se o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 18 de dezembro de 2018: "(...) para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, (...)".

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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; [grifado]

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

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. [grifado]

6.2. Em face da atuação na atividade comercial de revenda de bens descrita na consulta, constata-se que inexistente respaldo legal para que a consulente aproprie créditos das contribuições a título de insumos (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), já que não os vincula à prestação de serviços a terceiros nem à atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Desta forma, por ausência de previsão legal, é incabível a apropriação de créditos escriturais de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) pela consulente em relação às seguintes despesas informadas na consulta:

[...]

14. Examinando o texto transcrito no parágrafo anterior, verifica-se que, conforme esclarecido na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se que não existem insumos na atividade de revenda de bens.

15. Consequentemente, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a atividades meramente comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

16. Em relação à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes às outras hipóteses apresentadas pela consulente, deve ser verificado o atendimento simultâneo de requisitos relativos às naturezas (i) das atividades da pessoa jurídica e (ii) dos dispêndios em questão.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes à venda de alimentos de produção própria, na modalidade aquisição de insumos.

17. Passa-se ao exame dos dispêndios vinculados às atividades de venda de alimentos que sejam produzidos pela própria consulente e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', "g", e 'k' do primeiro parágrafo, quanto ao requisito "natureza das atividades da pessoa jurídica".

18. Acerca da possibilidade de restaurantes apropriarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que tiverem sido produzidos por eles, esta Cosit exarou a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, publicada no DOU de 26 de dezembro de 2017, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

19. Os trechos importantes para o esclarecimento da presente questão são descritos abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE CARNES. PREPARO DE REFEIÇÕES. RESTAURANTES.

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização, por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, haja vista realizarem produção de bens destinados à venda.

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização, por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Cofins permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista realizarem produção de bens destinados à venda.

[...]

Fundamentos

[...]

36. Como se vê pelo teor da SD Cosit nº 7, de 2016, em especial pelos parágrafos 32, 38 e 39, o creditamento em relação a insumos é destinado às atividades de produção de bens para venda e de prestação de serviços, sendo vedado às pessoas jurídicas que exercem atividade comercial. Ocorre que a atividade de bares e restaurantes é eminentemente comercial e, assim, não lhes seria permitido apurar créditos sobre insumos.

37. Nos âmbitos estadual e municipal, por exemplo, há muito se definiu que os restaurantes são sujeitos ao ICMS e não ao ISS. Nesse sentido, a Jurisprudência é inequívoca:

Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

12 de junho de 1996

Ementa: O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS COM A SIMULTÂNEA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM BARES, RESTAURANTES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS A INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.

STF – ARE 815934 PE Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA

Data de Julgamento: 06/06/2014, Data de Publicação: DJe-114 13/06/2014. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRA JULGADO NÃO UNÂNIME. ART. 530 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. VIA RECURSAL NÃO ESGOTADA NA ORIGEM: SÚMULA N. 281 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO EXTEMPORÂNEO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 498 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo nos autos principais contra decisão de inadmissão de recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, als. a e d, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco: APELAÇÃO CÍVEL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES E RESTAURANTES. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA, SENDO VENCIDO, NESSE PONTO, O RELATOR. RAZOABILIDADE DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS FIXADOS PELO JUÍZO SENTENCIANTE. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. "O ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres, cuja base de cálculo compreende o valor total das operações realizadas, inclusive aquelas correspondentes à prestação de serviço" (STJ - REsp 1.135.534/PE - submetido ao regime do art. 543-C, do CPC -, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010).

STJ - REsp: 115083 RS 1996/0075849-2, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA

Data de Julgamento: 20/11/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.03.1998 p. 39 ICMS - BASE DE CALCULO - RESTAURANTES - ALIMENTAÇÃO - FORNECIMENTO - SERVIÇOS. NO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS, ETC., POR RESTAURANTES, BARES E OUTROS ESTABELECIMENTOS CONGÊNERES, EXISTE A SAÍDA DE MERCADORIA, POUCO IMPORTANDO SE O FREGUÊS AS CONSOME ALI NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL OU EM QUALQUER OUTRO LOCAL. HAVENDO CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, INCIDE O ICMS, INCLUSIVE, POR FICÇÃO LEGAL, SOBRE A PARTE DO SERVIÇO. RECURSO IMPROVIDO.

STJ - REsp 63738/SP 1995/0017611-4 Rel: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro

Data de Julgamento: 18/04/1996, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/05/1996, p. 15546.

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES OU SIMILARES.

I- O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da constituição anterior, com base nos mesmos textos infraconstitucionais que ainda continuaram em vigor, firmou pacífica orientação, que, no julgamento dos casos remanescentes, foi adotada por esta corte, no sentido de que era ilegítima a exigência do ICM se a lei estadual não distinguisse, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.

II - Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes a matéria, deu-lhe interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso iv do art. 156 da lei maior.

III - Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada a vista da constituição em vigor, sobre o "valor total da operação", sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

IV - Interpretação do art. 8., parag. 2., do decreto-lei n. 406, de 1968, com a redação do decreto-lei n. 834, de 1969, a vista dos arts. 155, i, b, parag. 2., ix, e 156, iv, da constituição. precedentes do excelso pretório.

V - No caso, ademais, trata-se de fornecimento de refeições padronizadas por estabelecimento industrial.

VI - Recurso especial não conhecido

38. Também se vê pelas decisões judiciais que o entendimento dominante é o de que a atividade de fornecimento de refeições tem natureza mista, na qual prepondera o comércio (sem os destaques nos originais):

STF – AI 328808 SP Relator: Ministro Marco Aurélio

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - RESTAURANTES, BARES, CAFÉS E SIMILARES - LEI Nº 8.198/92-SP - ALCANCE - FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO NO ATACADO -RECURSO EXTRAORDINÁRIO -INVIABILIDADE - AGRAVO DESPROVIDO [...] A Embargante atua na fabricação de doces e salgados, bem como na venda de refrigerantes, conforme seu Código de Atividade Econômica n. 69.000, que é diverso daqueles dos Bares e Restaurantes que tem o n.68.000. Nesse caso ocorre circulação de mercadorias, fato gerador do tributo, conforme decidido pelo Colendo STJ no Resp 5.164-SP [...] Acontece, porém, que seu contrato social demonstra que o objetivo social é a "fabricação e

comercialização de doces e salgados, bem como a venda de refrigerantes" (fls. 23, cláusula 4ª). Suas atividades não mesclam venda de mercadorias e acentuada prestação de serviços, como ocorre com os restaurantes e similares. [...]

STF – MCADI 4.389 Relator: Ministro Joaquim Barbosa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. [...]

[...]

Contudo, conforme transparece nos julgados, a distinção entre a prestação de serviços e as operações de circulação de mercadorias é sutil. No RE 100.563, a Primeira Turma entendeu que o fornecimento de bebidas e alimentação por bares e restaurantes envolvia concomitantemente a venda de mercadorias (os alimentos preparados) e a prestação de serviços (utilização de mesa, toalha, guardanapo, gelo, trabalho de garçons, porteiro, cozinheiro etc). A indivisibilidade da amálgama serviços-mercadoria não impedia, naquele caso, a diferenciação entre as expressões econômicas de ambas as atividades, devendo a lei estadual “distinguir o preço dos serviços do preço das mercadorias” como condição necessária à cobrança do imposto.

[...]

Súmula 163 do STJ

12 de junho de 1996

Ementa: O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS COM A SIMULTÂNEA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM BARES, RESTAURANTES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS A INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.

STF – ARE 815934 PE Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA

[...]

1. "O ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres, cuja base de cálculo compreende o valor total das operações realizadas, inclusive aquelas correspondentes à prestação de serviço" (STJ - REsp 1.135.534/PE - submetido ao regime do art. 543-C, do CPC -, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010).

STJ - REsp 63738/SP 1995/0017611-4 Rel: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro

Data de Julgamento: 18/04/1996, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/05/1996, p. 15546.

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES OU SIMILARES.

[...]

II - Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes a matéria, deu-lhe interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso iv do art. 156 da lei maior.

III - Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada a vista da constituição em vigor, sobre o "valor total da operação", sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

[...]

STJ - REsp 1330279/BA 2012/0129356-6 Rel: Ministro OG Fernandes

Data de Julgamento: 20/11/2014, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/12/2014.

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO. NUTRIÇÃO. NECESSIDADE DE REGISTRO DE BARES E RESTAURANTES. ATIVIDADE BÁSICA DESEMPENHADA. COMÉRCIO E ENTRETENIMENTO. ALIMENTAÇÃO/GASTRONOMIA. ATIVIDADE-MEIO. INEXIGIBILIDADE DE REGISTRO. OBRIGATORIEDADE DE INSCRIÇÃO E MANUTENÇÃO DE NUTRICIONISTA. NÃO OCORRÊNCIA.

[...]

4. O serviço prestado por bares e restaurantes encontra-se associado à prática comercial de alimentos e bebidas, além de oferecer à população opções de lazer e entretenimento. A conquista dos clientes e o diferencial de cada um dos estabelecimentos no mercado está atrelada muito mais à arte culinária, ligada à atividade gastronômica, bem como ao oferecimento de atrações culturais como apresentações musicais e de dança, transmissão televisiva, entre outros.

[...]

10 - Na espécie, os estabelecimentos representados pela Impetrante têm como atividade-fim o COMÉRCIO de produtos variados, inclusive alimentos e bebidas, além de entretenimento, sendo a GASTRONOMIA uma atividade-meio.

[...]

13 - Na espécie, sendo o comércio de produtos alimentícios, além de bebidas e entretenimento, a ATIVIDADE-FIM dos estabelecimentos representados pela Impetrante e a Gastronomia mera ATIVIDADE-MEIO, não estão obrigados a contratar Nutricionista como responsável técnico para o regular exercício das suas atividades.

[...]

De fato, o serviço prestado por bares e restaurantes encontra-se associado à prática comercial de alimentos e bebidas, além de oferecer à população verdadeiras opções de lazer e entretenimento.

[...]

TJRS, Ap. Cív. nº 588061002, Relator: Desembargador João Sedinei Ruaro

Incidência de ICM no fornecimento de refeições e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Atividade econômica que, embora envolva e exija a prestação de serviços diversos, configura operação

de circulação de mercadorias, sendo este o seu núcleo e o seu aspecto preponderante, não descaracterizado por incluir o concurso indispensável de diferentes serviços, como atividade auxiliar (atividade-meio), com vistas a circulação de mercadorias, atividade-fim. Tipificação do fato gerador da incidência do ICM, sem distinção de parcela correspondente ao valor dos serviços. [...]

39. Forçoso assim concluir que o fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes tem um caráter essencialmente misto, tendo em vista haver, indubitavelmente, a venda de mercadorias em conjunto com uma prestação de serviços. Esta última, porém, é acessória à venda de alimentos, notabilizando-se o caráter comercial da atividade, sendo o serviço apenas um meio para o fornecimento da mercadoria final, consubstanciada pela refeição.

40. No entanto, ainda que os restaurantes forneçam mercadorias com a realização de uma prestação de serviço, desempenhando uma atividade de caráter nitidamente misto, consoante antes se elucidou, ao fim, precipuamente, o que ocorre é a disponibilização de um produto. Inclusive, as suas receitas sofrem a incidência do ICMS, e não do ISS. Apesar desse fato não ser, por si só, capaz de caracterizar o propósito da atividade desenvolvida por uma pessoa jurídica, já é um indício da preponderância da circulação de mercadorias sobre a prestação de serviços.

41. **De fato, nos restaurantes, o serviço é apenas um meio, um instrumento para que se alcance o seu objetivo último, que é a venda de uma mercadoria a um consumidor final. Portanto, deve-se reconhecer que há a concretização da prática de comércio a varejo nas atividades desenvolvidas pelos bares, restaurantes e similares.**

42. Dessa forma, estaria, a princípio, excluída a possibilidade de os bares e restaurantes apurarem créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, ou, mesmo, com fundamento no art. 15, II, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

43. **No entanto, a questão merece uma análise mais aprofundada, uma vez, embora sendo uma atividade eminentemente comercial, os restaurantes não realizam revenda dos bens adquiridos para preparo das refeições. Além disso, as hipóteses de creditamento sobre insumos previstas nos aludidos dispositivos legais são mais amplas que o conceito de industrialização. De fato, a hipótese legal é de créditos sobre a aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. A esse respeito, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº 183 – Cosit, de 17 de março de 2017, cuja íntegra está também disponível no sítio eletrônico da RFB, anteriormente mencionado, e da qual se destacam os seguintes excertos (sem os destaques no original):**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA E AÇOUGUE. COMBUSTÍVEIS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

No caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açougue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;

[...]

20. A atividade de padaria não é considerada industrialização por expressa vedação do art. 5º, I, a, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Entretanto, não há que se negar que apesar de não realizar industrialização, a padaria do supermercado, em regra, produz bens destinados à venda, como, por exemplo, alimentos que serão comercializados: pães, bolos, dentre outros. Por conseguinte, os bens utilizados como insumos na produção desenvolvida por essa atividade satisfazem a exigência da legislação ora citada para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

21. Dessa forma, o gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado gera direito ao crédito na modalidade aquisição de insumos para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência não cumulativo.

[...]

44. **Da mesma forma, também os restaurantes, apesar de não realizarem industrialização, produzem bens destinados à venda, a saber, as refeições que comercializam. Assim sendo, é de se entender que os bens utilizados como insumos na produção de tais refeições satisfazem as exigências da legislação analisada pela SD Cosit nº 7, de 2016, para a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos.**

(negritos dos itens 41, 43 e 44 são da presente solução de consulta; demais destaques são do original)

20. Portanto, embora a atividade de restaurantes seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permite-se a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que eles tenham elaborado.

21. No presente caso, o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, também se aplica à produção e venda de alimentos pela consulente em circunstâncias similares, tais como o fornecimento de alimentos de produção própria para consumo domiciliar ou as vendas de alimentos de produção própria realizadas por seus setores de padaria, confeitaria, lanchonete ou similares.

22. Tendo sido constatada a possibilidade de que a consulente, caso sejam atendidos os demais requisitos da legislação de regência, aproprie créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a alimentos por ela produzidos e vendidos em seus setores dedicados às atividades de restaurante, padaria, confeitaria, lanchonete, etc. (requisito natureza das atividades da pessoa jurídica), passa-se a verificar se seus dispêndios com (i) contratação de serviço de limpeza, higiene, dedetização, conservação e remoção de resíduos, e (ii) aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) e material de conservação e limpeza também geram direito à apropriação dos referidos créditos.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de conservação e de remoção de resíduos, e a materiais de conservação na modalidade aquisição de insumos.

23. No que se refere à contratação de serviços de conservação e de remoção de resíduos, bem como à aquisição de materiais de conservação, cumpre registrar que a consulente não esclarece em que consistem esses serviços e materiais, nem as circunstâncias em que eles são empregados.

24. Por se tratar de informações essenciais para o exame da possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas circunstâncias relatadas na presente consulta, a parte da indagação da consulente a que se refere a esses serviços e materiais deve ser declarada ineficaz, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

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;

[...]

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes aquisição de EPI, na modalidade aquisição de insumos.

25. No que se refere à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes à aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs), foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 32, de 30 de março de 2020, publicada no DOU de 2 de abril de 2020, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

26. Os excertos relevantes da Solução de Consulta supradita para a elucidação da desta matéria são os seguintes:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019.

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

[...]

Fundamentos

[...]

10 No que tange aos EPIs, a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit - já se manifestou sobre o assunto por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 183, de 31 de maio de 2019, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de junho de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dessa forma, cabe adotar o entendimento exarado na citada Solução de Consulta, transcrita parcialmente a seguir:

SC COSIT Nº 183, DE 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORME.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.221.170/PR, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC (art. 1.036 do CPC/2015), delimitou o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

(...)

Fundamentos

(...)

14. Em relação ao mérito, o cerne da questão é analisar se as despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI) enquadram-se no conceito de insumo, previsto no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõem, respectivamente, sobre a apuração de créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. Em virtude do julgamento, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em sede de recursos repetitivos, e 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/PGFNMF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), há decisão judicial vinculante sobre a matéria.

16. A fim de delimitar o alcance do entendimento vinculante, editou-se o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, com o intuito de uniformizar, para as diversas áreas da RFB, a análise da subsunção de itens ao conceito de insumo (ato normativo editado após a apresentação desta consulta, que deve ser observado na sua solução).

17. Sobre os itens uniformes e equipamentos de proteção individual, o referido Parecer Normativo esclarece:

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme

custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que **as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação** (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

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.**

(...) Grifado.

18. De acordo com o Parecer Normativo, os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.

(Negritos não constantes do original)

melhor esclarecer a questão apresentada. Este Parecer tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR 5.

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens: “ ‘Custos Gerais de Fabricação’ (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e

conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o **"critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço"**:

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o **critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja"**:

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) **"por imposição legal"**.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto

os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

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.

(...)

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

(...)

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, consequentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que **a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos** deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto

original para incluir no conceito de insumos os EPs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

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

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

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

(...)

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, **o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.**

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) **já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”**: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) **“por imposição legal”**.

[grifos aos originais]

12 Assim, dos textos acima reproduzidos, fica esclarecido que os EPIs fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços (caso da consultante), quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculadas pela sistemática não cumulativa de apuração.

[...]

27. Conseqüentemente, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, os equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica na atividade de produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a dispêndios com serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, bem como materiais de limpeza, na modalidade aquisição de insumos.

28. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, apresenta a seguinte análise da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, na modalidade aquisição de insumos:

[...]

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.

[...]

29. Portanto, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos (utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços) podem ser considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conclusão

30. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente que:

- a) o exercício de atividades comerciais não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos;
- b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, restaurantes e outras pessoas jurídicas que produzem alimentos para venda podem apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos, uma vez que as referidas pessoas jurídicas produzem bens destinados à venda;
- c) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, podem ser apropriados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, referentes a equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica na produção de alimentos, quando integrarem o referido processo por imposição legal;
- d) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, podem ser apropriados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes à contratação de serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, bem como à aquisição de materiais de limpeza utilizados nos referidos ativos; e
- e) sua indagação sobre serviços e materiais de conservação, e a serviços de remoção de resíduos, é ineficaz.

Assinado digitalmente

ADEMAR DE CASTRO NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe substituta da Disit/SRRF06

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

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

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta e declaro sua ineficácia parcial. Divulgue-se e publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

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