



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 95 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios decorrentes da aquisição de papel filme e papelão para o processo de paletização e disponibilização de bebidas com o objetivo de efetuar o transporte após a venda a estabelecimentos atacadistas e varejistas não são considerados insumos e, por conseguinte, não podem ser apurados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, visto que são bens utilizados após a produção e não são itens expressamente exigidos pela legislação correlata aplicada ao processo produtivo da consulente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput** e inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios decorrentes da aquisição de papel filme e papelão para o processo de paletização e disponibilização de bebidas com o objetivo de efetuar o transporte após a venda a estabelecimentos atacadistas e varejistas não são considerados insumos e, por conseguinte, não podem ser apurados créditos da Cofins, visto que são bens utilizados após a produção e não são itens expressamente exigidos pela legislação correlata aplicada ao processo produtivo da consulente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º **caput** e inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado atuante no ramo de fabricação e venda de bebidas alcoólicas, formula consulta, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação tributária referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos termos das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

2. Narra a interessada que vende seus produtos fabricados para empresas atacadistas e varejistas, e que adquire e utiliza papel filme e papelão no processo de paletização das mercadorias para transporte e concretização da venda.

3. Alega ainda que sem a utilização desse material para promover a adequada paletização seria inviável efetuar o transporte e a venda dos seus produtos, podendo ainda comprometer a qualidade do produto final que seria entregue aos estabelecimentos adquirentes.

4. Defende que os materiais utilizados na paletização de seus produtos para venda configuram-se como insumos de seu processo produtivo, conforme entendimento jurisprudencial fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, que consolidou o entendimento acerca do conceito de insumo no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Cita ainda exemplos de julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que corroboram sua tese.

5. Em face desse contexto, propõe o seguinte questionamento:

“Nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e com base nos critérios fixados pelo STJ no julgamento do REsp 1.1771.170/PR, o papel-filme e o papelão utilizados pela Consulente, necessários ao processo de paletização de suas mercadorias e imprescindível ao transporte seguro das mesmas, é considerado insumo (apto, então, a gerar o direito de desconto de créditos de PIS e Cofins referentes às suas aquisições)?”

6. Ao final, declara que atende aos requisitos previstos no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

7. 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.

8. 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 subseqüente à ciência da solução da consulta.

9. 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.

10. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas 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 da consulta, verificar se nela 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 administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

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

12. Delimita-se que o objeto da consulta diz respeito à possibilidade de enquadramento como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, dos dispêndios com a aquisição de papel filme e de papelão utilizados na paletização para fins de transporte de bebidas alcoólicas fabricadas pela peticionante.

13. 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.

14. 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, de 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não cumulativa.

15. No que tange ao desconto de créditos sobre insumos, cabe a leitura do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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)

[...]

16. Verifica-se que o dispositivo acima reproduzido prevê a hipótese de cálculo de créditos das supracitadas contribuições na aquisição de insumos para prestação de serviços e para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

17. Acerca desse tema, atenta-se para o advento do julgamento pela Primeira Seção do STJ do Recurso Especial (Resp) 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, em que 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.

18. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

19. 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:

[...]

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.

20. 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 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”.

20.1. A referida decisão é vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A 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 PGFN nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

21. 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 (PN) 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,¹ que nos termos do art. 8º da IN 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.

21.1. Transcreve-se a seguir excertos do supracitado parecer de forma a embasar a análise acerca da matéria consultada:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407> (Acesso em 30/03/2021)

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. 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)

[...]

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

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica

(administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens** ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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

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

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

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que **são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda** ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades** (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, **mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal**.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve

levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, **salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem** e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, **os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas**, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

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

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

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

[...]

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

30. De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

31. A citação concomitante a “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos

conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.

35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

36. Obviamente, há atividades que se encontram em zona intermediária entre a mera revenda e a produção de bens e, em razão disso, oferecem dificuldades de interpretação acerca da modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser aplicada à hipótese (aquisição de bens para revenda ou de insumos produtivos, inciso I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nesses casos, o enquadramento somente pode ser feito a partir da análise do caso concreto para verificação da atividade efetivamente desenvolvida.

37. Já como exemplos de atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados podem ser citadas a agricultura, a pecuária, a piscicultura, entre outras.

38. Segundo consta dos votos de diversos Ministros participantes do julgamento em questão, um dos fundamentos para a formação da tese acordada na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos foi exatamente a asserção de que tal conceito influenciaria na concretização da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que representaria uma aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Daí, evidentemente padeceria de ilegalidade eventual interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que restringisse sua aplicação às atividades industriais, excluindo-se de seu alcance diversas outras atividades que promovem a produção de bens, como demonstrado acima.

39. Nesse contexto, a interpretação pugnada nesta seção (distinção de significados, para os fins deste Parecer Normativo, dos termos “produção” e “fabricação”) é a única capaz de fazer contemplar na não cumulatividade das contribuições diversas atividades que não são consideradas industrialização pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (por disposição normativa ou por inadequação típica) e que também não constituem revenda de mercadorias.

[...]

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 (EPs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa

jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que **a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado**. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

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

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

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

[...]

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**.

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

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, **conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação**.

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.

[...]

(grifos nossos)

22. A leitura dos excertos colacionados demonstra o entendimento 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, além daquilo que é exigido por força de normas legais para o desempenho da atividade produtiva do bem ou serviço oferecido.

23. Conforme o sentido dado pela jurisprudência, deve-se atentar para cada tipo de processo produtivo, a fim de identificar os elementos cuja utilização seja indispensável à produção do bem, ou o oferecimento do serviço, seja pelas características inatas do produto ou processo, ou por decorrência de normas legais e outras exigências normativas vinculantes para o desempenho da atividade produtiva.

24. Analisando as informações apresentadas pela interessada, não se observa referência à legislação que lhe imponha dever de acondicionar seus produtos acabados na forma descrita. É que, conforme delineado no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, a regra geral é que os bens e serviços considerados como insumos são aqueles aplicados ou utilizados até a conclusividade do processo produtivo do contribuinte.

25. De outra parte, toda a construção exegética embasada na decisão do STJ acolheu a ideia de que também podem ser considerados insumos aqueles bens e/ou serviços que mesmo fugindo à regra geral para serem concebidos como insumos, por serem aplicados/utilizados após a conclusão do processo produtivo, podem ser considerados insumos, caso sejam exigidos por expressa disposição da legislação aplicada ao processo produtivo da consulente.

26. Nesse sentido, ainda que se trate de condição logística necessária à entrega dos produtos aos adquirentes, o papel-filme e o papelão, utilizados para o transporte dos seus produtos, não são utilizados no processo produtivo do contribuinte, tampouco são itens expressamente exigidos pela legislação correlata aplicada ao processo produtivo da consulente, como se observa da argumentação trazida à apreciação dessa administração tributária.

27. Dessa forma, os dispêndios decorrentes da aquisição de papel filme e papelão para o processo de paletização e disponibilização de bebidas com o objetivo de efetuar o transporte após a venda a estabelecimentos atacadistas e varejistas, não são considerados insumos e, por conseguinte, não podem ser apurados créditos da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos incisos II dos arts. 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, visto que são bens utilizados após a produção e não são itens expressamente exigidos pela legislação correlata aplicada ao processo produtivo da consulente, consoante itens 55 a 59 do PN Cosit nº 5, de 2018, acima transcrito.

28. Por fim, a propósito da referência feita pela consulente às decisões do CARF sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos desse Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia *erga omnes*.

29. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do referido Conselho. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, serem consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Economia² atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015,³ que aprova o Regimento Interno do CARF. Não é esse, no entanto, o caso dos acórdãos citados pela interessada.

Conclusão

30. Diante do exposto, responde-se à interessada que os dispêndios decorrentes da aquisição de papel filme e papelão para o processo de paletização e disponibilização de bebidas com o objetivo de efetuar o transporte após a venda a estabelecimentos atacadistas e varejistas não são considerados insumos e, por conseguinte, não podem ser apurados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos incisos II dos arts. 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, visto que são bens utilizados após a produção e não são itens expressamente exigidos pela legislação correlata aplicada ao processo produtivo da consulente, consoante itens 55 a 59 do PN Cosit nº 5, de 2018.

Assinado digitalmente

TIAGO LIMA DOS SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

² Ministro da Fazenda na redação da Portaria MF nº 343, de 2015.

³ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007> (Acesso em 31/03/2021)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF02

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

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