



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.013 - SRRF04/Disit

Data 14 de abril de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. 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 fabricação 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 VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. 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 fabricação 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 VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 34, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei n° 10.833, de 2003, art. 3º, II; Instrução Normativa RFB n° 1.911, de 2019, art. 172; Parecer Normativo Cosit/RFB n° 5, de 2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA DA CONSULTA. Não produz efeitos a consulta que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referiu, especificando as informações necessárias à elucidação da matéria.

Dispositivos Legais: Decreto n° 70.235, de 1972, art. 52, VIII; Instrução Normativa RFB n° 1.396, de 2013, art. 18, I e XI.

Relatório

A interessada em epígrafe afirma que tem como atividade “principal o CNAE 10.93-7-02 consistente na fabricação de frutas cristalizadas, balas e semelhantes, tendo ainda como atividade secundária o CNAE 10.99-6-99 referente a fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente” e que, para realizar essas 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 n° 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 n° 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 n° 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.

2. 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).

3. Posto isso, expõe seu entendimento e questiona literalmente o seguinte:

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

Fundamentos

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

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

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

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

8. Assim, serão analisadas as dúvidas da requerente, à luz dos ditames contidos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na Instrução Normativa RFB nº 1.396, 16 de setembro de 2013, bem como na legislação de regência dos tributos sob análise.

9. Pois bem, como o art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, diz que, havendo solução de consulta (SC) ou solução de divergência (SD) proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante Solução de Consulta Vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta ou solução de divergência Cosit. Logo, como perceberá a consulente ao longo desta, quando existir SC ou SD tratando de matéria conexa a um dos temas aqui expostos, seu entendimento será aqui reproduzido. O inteiro teor das soluções vinculantes esta na página <normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> da *internet*.

10. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade de parte da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos exigidos para seu conhecimento, e advertir que neste decisório apenas se examinará matéria relativa ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição de material de limpeza e contratação de serviço de limpeza industrial, de serviço de limpeza e higiene e de serviço de dedetização, utilizados nas atividades econômicas descritas no primeiro parágrafo do relatório desta solução.

11. No que se refere à aquisição de material de conservação e contratação de serviço de conservação e de serviço de remoção de resíduos, será declarada ineficaz essa parte da consulta, como se verá adiante.

II – CONCEITO DE INSUMO

12. As regras gerais que tratam da possibilidade de desconto de créditos sobre insumos na compra de bens e serviços estão contidas nos incisos II dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações (negritou-se):

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)

(...).”

13. De outra banda, atenta-se que com o advento do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

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

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

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

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

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

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

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

“(…)

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

(…)

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

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

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

17. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consultante, registre-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal), que nos

termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

18. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

“(…)

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1221170/PR

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

6. *Nos autos do Resp 1221170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:*

“ ‘Custos Gerais de Fabricação’ (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e ‘Despesas Gerais Comerciais’ (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(…)

8. *Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

9. *Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:*

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da

produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

10. *Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

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

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

(...)

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 incontestemente que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, não abrangendo itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

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

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

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

(...)

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.*

(...)

29. *Sem embargo, deve-se esclarecer que os comentários feitos a seguir (inclusive os exemplos citados) analisam a subsunção de determinados itens ao conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sem, contudo, perquirir sobre os demais requisitos gerais ou específicos exigidos para apuração de créditos da não cumulatividade, como aquisição em face de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e sujeição da receita auferida pelo vendedor ao pagamento das contribuições (§§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente), etc.*

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.*

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. *Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.*

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

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

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

(...)

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.

(...)

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.
(...)

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. *Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.*

165. *Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.*

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”.*

168. *Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:*

(...)

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se 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 pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções

justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

(...)

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

(...).”

19. No mesmo sentido, veio o art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, do qual salienta-se o seguinte:

“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

(...).”

III – VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 18 DE MARÇO DE 2021

20. Os questionamentos apresentados no relatório desta já foram apreciados pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2021, a qual está disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), no menu “Onde

Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

21. Diante disso, o entendimento dessa Solução de Consulta será a seguir reproduzido, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (item 9 deste decisório).

22. Transcrevem-se abaixo trechos da referida Solução (destacou-se com caracteres maiores):

“(…)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

(…)

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.

(…)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

(…)

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.

(…)

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 Higiénico-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

(...)

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?

(...)

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:

(...)

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.**

(...)

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.

(...)

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

(...)

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.

(...).”

23. Ressalta-se que, o item 32 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, explica que a “fabricação de produtos” é hipótese específica e a “produção de bens” é hipótese geral, ou

seja, o exposto na Solução de Consulta Cosit n.º 34, de 2021, logo acima copiada, é perfeitamente aplicável às atividades de fabricação de frutas cristalizadas, balas e semelhantes.

IV – INEFICÁCIA DE PARTE DA CONSULTA

24. Relativamente à contratação de serviços de conservação e de remoção de resíduos, bem como à aquisição de materiais de conservação, é patente que a consultante não explicita em que consistem esses serviços e materiais, nem as circunstâncias em que eles são empregados.

25. Como dito no item 11 desta solução, essa parte do questionamento da interessada é ineficaz, por determinação dos seguintes dispositivos infralegais:

Decreto nº 70.235, de 1972

“Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)

VIII - quando não descrever, completa ou 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 julgadora.

(...).”

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013

“Art. 3º (...)

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

(...)

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;

(...).”

26. Da mesma forma, procedeu-se nos itens 23 e 24 da retromencionada Solução de Consulta Cosit n.º 34, de 2021:

“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 n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina:*

(...).”

27. Por conseguinte, como os fatos não foram descritos de forma clara, completa e objetiva, sem omissão de detalhes relevantes para a solução desse trecho da consulta, tal segmento é considerado ineficaz, segundo preceitua o art. 52, VIII, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e o art. 18, I e XI, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

28. Por fim, ressalta-se que, as Soluções de Consulta Cosit e as Soluções de Divergência, a partir da data de sua publicação, além do efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, também respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente da petição), desde que esse se enquadre na hipótese por elas abrangida, e sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Conclusão

29. 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, quando da fabricação de produtos alimentícios, como frutas cristalizadas, balas e semelhantes.

30. No que se refere à contratação de serviços de conservação e de remoção de resíduos, bem como à aquisição de materiais de conservação, em vista do enquadramento no inciso VIII do art. 52 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e nos incisos I e XI do art. 18 da IN RFB n.º 1.396, de

2013, deve ser declarada a ineficácia da consulta, pelo que não surtirá nenhum dos efeitos que lhe seriam legalmente pertinentes nesses pontos.

31. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente

CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

32. Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação à Solução de Consulta Cosit n.º 34, de 2021, com fundamento no art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referenciada instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF04/Disit