Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	46 – COSIT
DATA	3 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

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 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.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. UNIFORMES. ITENS DE HIGIENE.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins:

a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes e aos itens de higiene utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

As bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Cofins não cumulativa tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das Cofins (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo da referida contribuição).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Cofins.

O frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito da Cofins se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. EMBALAGENS.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins:

a) as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem.

b) é vedada a apuração de créditos em relação às embalagens utilizadas no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE MARKETING

As despesas de marketing não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR.

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, RDC Anvisa nº 257, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

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 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.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. UNIFORMES. ITENS DE HIGIENE.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes, aos itens de higiene e às embalagens utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

As bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo da referida contribuição).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

O frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. EMBALAGENS.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem;

b) é vedada a apuração de créditos em relação às embalagens utilizadas no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE MARKETING

As despesas de marketing não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR.

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se

enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, RDC Anvisa nº 257, de 2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA TRIBUTÁRIA. DESCRIÇÃO GENÉRICA. INEFICÁCIA.

Declara-se a ineficácia da consulta que não descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, inciso XI.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, informando ter por ramo de atividade o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercados), dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária referente ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base na aquisição de insumos.

2 Em síntese, expõe o seguinte:

2.1 o faturamento/receita não se confunde com o conceito contábil;

2.2 o significado de insumos na prestação de serviços ou fabricação de produtos deve ser interpretado de modo amplo, ou seja, o que for empregado na cadeia produtiva ou de serviços com essencialidade e relevância, merece ser ponderado como integrante do processo para efeito de não cumulatividade;

2.3 a noção abrangente de insumos vincula-se aos custos, despesas e dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica visando à obtenção de receita;

2.4 após citar trecho da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e mencionar o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, afirma que o que deve ser verificado é se o insumo, pelos critérios da essencialidade ou relevância, é imprescindível ou importante na cadeia produtiva de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, citando como precedente o REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, 22/02/2018, DJe 24/04/2018, do qual reproduz o seguinte:

> *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, quado menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou eficiência";

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".

3 A consulente apresenta laudo técnico cuja finalidade é reunir informações para esclarecer aos órgãos competentes sobre insumos essenciais ou relevantes para atividade, com base na legislação vigente.

4 O documento mencionado, em apertada síntese, expõe o seguinte:

4.1 os conceitos de relevância e essencialidade de insumos da cadeia produtiva são determinantes para se definir se o bem poder ser deduzido da base de cálculo;

4.2 afirma que a não cumulatividade está garantida na Constituição Federal de 1988 e que a não cumulatividade para a Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins deve estar vinculada à receita e não ao produto (IPI) ou à mercadoria (ICMS), possuindo uma maior amplitude para a obtenção de créditos. Menciona que o tema está aguardando julgamento no STJ em repercussão geral (RE 841979);

4.3 faz análise da relevância e essencialidade dos seguintes bens por ela considerados insumos e sobre os quais deseja calcular créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base na sistemática não cumulativa.

5 Ao final, apresenta seus questionamentos:

Assim, pelos critérios de relevância e essencialidade na interpretação dada pelo STJ, inclusive pelo método de extração do insumo, pergunta-se se os seguintes itens (insumos) podem ser creditados para efeitos de não cumulatividade e redução da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS:

1) Despesas com bonificações, marketing, logística, fidelidade, etc.

2) Gastos com uniforme e itens de higiene ligados à qualidade açougues, padarias e restaurantes. Dentro das regras atuais de vigilância sanitária e ambiental (COVID-19), bem como pela boa qualidade dos produtos, essenciais tais itens no processo produtivo e relevante para os níveis de venda e confiança do consumidor.

3) Despesas com embalagens em geral. Aplicável pela essencialidade e relevância.

4) Custos com fretes, escolta, transporte de valores e embalagens. Aplicável pelo critério relevância.

5) Aluguel de software. Indispensável para gestão administração, operação de vendas varejistas de um grupo de supermercados.

6) Taxas de cartões: Mostra-se relevante e essencial à atividade comercial a venda por cartões de crédito, pois denota-se do resumo anexo que representam 70% das vendas do trimestre de maio a julho de 2019.

7) Sacolas de destinação ao consumidor (similar ao conceito de embalagem para transporte): Mostra-se relevante o uso de sacolas de disposição para que o consumidor acomode suas

mercadorias para levar para casa. Em especial pela peculiaridade local em que os consumidores não usam de dispositivos retornáveis como sacolas ecológicas, carrinhos de feira e caixas de transportes.

FUNDAMENTOS

6 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.

7 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.

8 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.

9 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 Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, 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.

10 Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

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

12 Na presente consulta, a peticionante informa ter por ramo de atividade o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercados) e sua dúvida consiste em esclarecer se é possível apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre determinadas despesas, relacionadas em item do Relatório desta Solução de Consulta, com base no conceito de insumos a que se refere o art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Créditos sobre insumos

13 A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis. Transcreve-se o disposto da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

> ***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: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*
>
> *I – **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*
>
> *b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*
>
> *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)*
>
> *III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*
>
> *V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*
>
> *VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*
>
> *IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

> *X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*
>
> *XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*
>
> *§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ºdesta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*
>
> *I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*
>
> *(...)*

14 Essas disposições aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

15 O inciso II da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos relativamente a "bens e serviços, utilizados como insumos na **prestação de serviços** e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**".

16 Essa matéria foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) 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 (STJ), consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial (Resp) 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

17 Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado Parecer (grifou-se):

> ***PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:***
>
> > *"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 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

(...)

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 terminado 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".***

(...)

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 [2]; 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.***
>
> _____
>
> *[2] Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao 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). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Nota verificar*
>
> *(...)*
>
> ***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;"***

18 Do texto acima, importa destacar que para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, consoante art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, 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.

19 Também na mesma linha de entendimento, foi publicada a IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022,[1] que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplinando, em seus arts. 175 a 178, a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria em análise (grifou-se):

[1] Revoga a IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

IN RFB Nº 2.121, de 2022

Subseção II

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (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):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

(...)

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 176. *Para efeito do disposto nesta Subseção,* ***consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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 necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II *- 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****;*

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XV - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XIX - frete e seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

***§ 2º Não são considerados insumos, entre outros**:*

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

> *VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;*
>
> *IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;*
>
> *X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;*
>
> ***XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e***
>
> ***XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica****.*
>
> *§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.*
>
> *§ 4º Para efeito do disposto nesta Subseção, considera-se bem, não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.*
>
> ***Art. 177****.* ***Também se consideram insumos****, os bens ou os serviços especificamente* ***exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades****.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.*
>
> *Art. 178. A vedação de que trata o inciso I do art. 160 não se aplica aos produtos a que se refere o art. 60 utilizados como insumos na produção ou na fabricação de bens ou na prestação de serviços, desde que em alguma etapa anterior à aquisição desses produtos tenha havido o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à sua venda.*

20 Do texto acima, destaca-se que:

20.1 insumos são 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 (art. 176, *caput*);

20.2 não são insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

21 Nesse mesmo sentido, esta Cosit também se pronunciou por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força do art. 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058, de 2021,:[2] (grifou-se):

> ***SC COSIT Nº 248, DE 2019:***
>
> *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***

[2] Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; (...)

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.

(...)

Fundamentos

(...)

6.2. ***Em face da atuação na atividade comercial de revenda de bens descrita na consulta, constata-se que inexiste 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:***

• marketing e publicidade [...];

(...)

Conclusão

9. Em resposta à consulente, em resumo, tem-se que:

a) ***A atividade de revenda de bens não ampara a apropriação de créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos****. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade das contribuições na atividade de prestação de serviços a terceiros e na atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018).*

22 O mesmo entendimento foi proferido na Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020, também vinculante no âmbito desta Secretaria.

<u>SC COSIT Nº 84, DE 2020:</u>

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços. As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014.

(...)

23 Esclarece-se, assim, que há impossibilidade legal para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica que explore atividade comercial, tal como a consulente para sua atividade relacionada ao comércio varejista de bens.

O caso concreto

24 Em razão de a consulente ter por ramo de atividade o comércio varejista de mercadorias em geral (supermercado), conforme expõe em sua consulta, verifica-se ser incabível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos para essa atividade, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que vincula essa apuração à atividade de prestação de serviços e à atividade de produção ou fabricação de bens destinados à venda.

25 No entanto, relativamente às atividades realizadas na padaria, no açougue e no restaurante, localizados no estabelecimento da consulente, importa realizar uma análise mais detalhada sobre a possibilidade de apuração de créditos sobre insumos, o que será feito a seguir.

Os setores de açougues, padarias e restaurantes dos supermercados e os gastos com uniformes e itens de higiene

26 O desconto de créditos na modalidade insumo para os setores de padaria e açougue de um supermercado foi objeto de análise pela Solução de Consulta Cosit nº 156, de 23 de dezembro de 2020, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força do art. 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058, de 2021. A seguir, encontram-se os trechos da Solução de Consulta pertinentes ao presente tema (grifou-se):

> ***SC COSIT Nº 156, DE 2020:***
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, CONFEITARIA, LANCHONETE, AÇOUGUE E ROTISSERIA.*
>
> *O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, confeitaria, lanchonete, açougue e rotisseria, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:*
>
> *a)* ***é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes utilizados na padaria, na confeitaria e na lanchonete, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;*** *e*
>
> *b)* ***é vedada a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes utilizados no açougue e na rotisseria, por não integrarem o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado.***
>
> ***SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018.***
>
> ***Dispositivos Legais:*** *Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.*
>
> *(...)*
>
> ***Fundamentos***

(...)

16. Depreende-se dos excertos supra que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do STJ 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".

(...)

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

(...)

18. À vista disso, ressalta-se algumas afirmações importantíssimas trazidas pelo Parecer:

18.1. o critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos "(...) diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)". Já o critério da relevância é identificável "(...) no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...) seja por imposição legal (...)";

18.2. resta claro que a relação do bem adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga;

18.3. ***permanece a vedação de creditamento em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, que é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade;***

18.4. ***a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;***

18.5. analisa-se no PN Cosit/RFB nº 5, de 2018, apenas a subsunção ao 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).

19. Tendo em consideração o critério da relevância por "imposição legal", isto é, as determinações da RDC da Anvisa nº 275, de 2002, e [...], a consulente acredita que os gastos com a aquisição de uniformes utilizados nos setores da padaria, da confeitaria, do açougue, da lanchonete e da "rotisserie" estariam compreendidos na definição de insumo. Copiam-se abaixo segmentos desses normativos com intuito de análise (negritou-se):

> ***RDC nº 275, de 2002***
>
> *"Art. 1º Aprovar 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.*
>
> *(...)*
>
> *Estabelecer Procedimentos Operacionais Padronizados que contribuam para a garantia das condições higiênico-sanitárias necessárias ao processamento/industrialização de alimentos, complementando as Boas Práticas de Fabricação.*

1.2. Âmbito de Aplicação

Aplica-se aos estabelecimentos processadores/industrializadores nos quais sejam realizadas algumas das seguintes atividades: produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transporte de alimentos industrializados.

(...)

ANEXO II

LISTA DE VERIFICAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS DE FABRICAÇÃO EM ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS

(...)

B - AVALIAÇÃO	*SIM*	*NÃO*	*NA(*)*
3. MANIPULADORES			
3.1. VESTUÁRIO:			
3.1.1. ***Utilização de uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção.***			
3.1.2 Limpos e em adequado estado de conservação			

(...)"

20. Verifica-se que a RDC da Anvisa nº 275, de 2002, e [...], respectivamente, obrigam o uso de uniformes em "Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos" e "Estabelecimentos Comerciais de Alimentos e para Serviços de Alimentação".

21. Em princípio, tal fato atenderia o critério de relevância por "imposição legal", o que, por si só, não garante a inclusão daqueles gastos na definição de insumo. É necessário examinar os outros requisitos, como por exemplo, se os uniformes são aplicados no processo de produção de bens destinados à venda, tema a seguir estudado.

III – SUPERMERCADO: SETORES DE PADARIA, CONFEITARIA, AÇOUGUE, LANCHONETE E "ROTISSERIE"

22. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente podem ser considerados insumos os itens aplicados no ***processo de produção de bens destinados à venda*** *ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados na atividade de comércio varejista, como o "comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados" (CNAE 4711-3/02).*

23. Contudo, a dúvida da consulente não está na atividade de supermercado em sentido restrito, mas aos produtos produzidos, e não simplesmente revendidos, nos "setores" de padaria, confeitaria, açougue, lanchonete e "rotisserie" agregados ao supermercado e que funcionam dentro desse.

24. Logo, como dito no item 35 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, a preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação 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, a confeitaria e a lanchonete do supermercado, em regra, produzem bens destinados à venda, como, por exemplo, alimentos que serão comercializados: pães, bolos, sanduíches, dentre outros.

25. ***Consequentemente, os uniformes utilizados na produção desenvolvida nos setores de padaria, de confeitaria e de lanchonete do supermercado podem satisfazer as exigências da retromencionadas para creditamento na modalidade aquisição de insumos*** *(itens 21 e 24).*

> *26.* ***Já o "setor" de açougue, em regra, não é considerado industrialização, tampouco produção de bens destinados à venda****, já que promove apenas a revenda de produtos com algum tipo de modificação, como, por exemplo, desossa e limpeza da carne, fatiamento de frios etc. Esse argumento está explicito no item 25 da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, que vincula essa parte desta Solução, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013.*
>
> *26.1. Posto isto, resolve-se de pronto a questão trazida à* ***baila em relação ao setor de açougue: os uniformes adquiridos para esse setor não são utilizados para a produção de bens destinados à venda, sendo vedado o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumo.***

27 Do acima exposto, conclui-se que as despesas com uniformes, desde que exigidos por imposição legal e utilizados na produção de bens destinados à venda, tal como ocorre na padaria que produz sanduíches, bolos, pães, etc, podem gerar crédito na modalidade de insumos para essa atividade.

28 Em relação aos restaurantes, permite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no conceito de insumos por realizarem produção de bens destinados à venda. Esse o entendimento adotado também na Solução de Consulta Cosit nº 173, de 28 de dezembro de 2020, com efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, cuja parte pertinente à presente análise encontra-se reproduzida a seguir (grifou-se):

> ***SC COSIT Nº 173, DE 2020:***
>
> ***Fundamentos***
>
> *(...)*
>
> *22. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, 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 Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*
>
> *23. Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18 de dezembro de 2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta:*
>
> > ***PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018***
> >
> > *(...)*
> >
> > *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).***

(...)

28. Como explicado no parágrafo 30 e seguintes do Parecer, o termo "produção" não equivale ao termo "industrialização", possuindo aquele um significado mais amplo no contexto da interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

29. Nesse sentido, embora fundamentadas em interpretações sobre o conceito de insumos anteriores ao julgado do STJ e do Parecer reproduzidos acima, as Soluções de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, e nº 550, de 19 de dezembro de 2017, reconhecem que o preparo de pães e de refeições se enquadram como "produção" de bens ou produtos para a venda.

30. A referida Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, cuja íntegra está disponível em sua página na internet, esclarece o seguinte nestes excertos:

> *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.*
>
> *(...)*
>
> *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.*
>
> *[...]*
>
> *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.*
>
> *45. Evidentemente, todos os requisitos legais pertinentes à espécie devem ser observados. Por exemplo, a vedação constante do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e seu equivalente na Lei nº 10.833, de 2003, a seguir reproduzido:*
>
> *31. Ressalte-se, entretanto, que não há créditos sobre insumos na atividade de comercialização de bens já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços. Portanto, gastos relacionados à revenda de bebidas pelo restaurante não podem ser enquadrados como insumo. (grifo original)*

29 Do entendimento acima, verifica-se que:

29.1 os gastos com uniformes utilizados na produção de bens realizada pelos setores de padaria e restaurante do supermercado podem ser passíveis de gerar crédito na modalidade aquisição de insumos, por serem esses setores produtores de bens destinados à venda;

29.2 é vedada a apuração de crédito para os gastos com uniformes utilizados no setor de açougue, uma vez que essa despesa não configura insumo para este setor por não produzir os mesmos bens destinados à venda e não haver qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessa despesa.

30 Da mesma forma, a Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) Anvisa nº 275, de 2002, incluiu, na lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimento, itens de higiene para os manipuladores e para a área de produção:

> *ANEXO II*
>
> *LISTA DE VERIFICAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS DE FABRICAÇÃO EM ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS*
>
> *(...)*

B - AVALIAÇÃO		*SIM*	*NÃO*	*NA(*)*
1.10 INSTALAÇÕES SANITÁRIAS E VESTIÁRIOS PARA OS MANIPULADORES:				
1.10.9	*Instalações sanitárias dotadas de produtos destinados à higiene pessoal: papel higiênico, sabonete líquido inodoro anti-séptico ou sabonete líquido inodoro e anti-séptico, toalhas de papel não reciclado para as mãos ou outro sistema higiênico e seguro para secagem.*			
(...)				
1.12 LAVATÓRIOS NA ÁREA DE PRODUÇÃO:				
1.12.2	*Lavatórios em condições de higiene, dotados de sabonete líquido inodoro anti-séptico ou sabonete líquido inodoro e anti-séptico, toalhas de papel não reciclado ou outro sistema higiênico e seguro de secagem e coletor de papel acionados sem contato manual.*			

(...)"

31 Diante disso, pode-se concluir que os itens de higiene que atendam o critério de relevância por imposição legal e que integrem o processo produtivo são passíveis de gerar crédito das contribuições, para os setores do supermercado que produzem bens destinados à venda, tais como padaria e restaurantes.

32 Do exposto até aqui, de forma sucinta, cabe ressaltar:

32.1 sobre as despesas relacionadas pela consulente e reproduzidas em item do Relatório desta Solução de Consulta, não há que se falar, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, em apuração de créditos sobre a aquisição de insumos para a atividade de revenda de bens realizada pela consulente (comércio varejista);

32.2 para os setores de padaria e restaurante do supermercado, é possível o aproveitamento de crédito das contribuições com base no conceito de insumos aplicados no processo de produção de bens destinados à venda;

32.3 as despesas de uniformes e itens de higiene, caso sejam exigidos por imposição legal e utilizados no processo de produção de bens destinados à venda, podem gerar crédito na modalidade de insumos para os setores de padaria e restaurante do supermercado;

32.4 para o setor de açougue, é vedada a apuração de crédito com base no conceito de insumos, uma vez que este setor não produz bens destinados à venda. Assim, as despesas com uniformes e itens de higiene não geram crédito para esse setor, por não haver qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessa despesa;

32.5 a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

33 Passa-se, assim, à análise individual das despesas relacionadas pela consulente e reproduzidas no item 5 do Relatório desta Solução de Consulta.

Despesas com bonificação

34 As despesas com bonificações não foram especificadas pela consulente em sua exposição. Entende-se que sejam bonificações em mercadorias e serão sobre elas que será feita a análise acerca do desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para tanto, cabe reproduzir parte da Solução de Consulta Cosit nº 380, de 23 de agosto de 2017, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força do art. 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058, de 2021 (grifou-se):

> ***SC COSIT Nº 380, DE 2017***
>
> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE - BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS - DESCONTOS INCONDICIONAIS - NÃO INCIDÊNCIA*
>
> *As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.*
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §3º, inciso V, alínea "a"; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.*
>
> *Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens. A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.*
>
> ***SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017.***
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2.*
>
> *(...)*
>
> ***Fundamentos***
>
> *(...)*

14 Desta forma, enfrentaremos os questionamentos apresentados no contexto do art. 1º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que tratam, respectivamente, da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos.

15 Verifica-se que ambas as Leis, por força de seu artigo 1º, § 3º, inciso V, "a", estabelecem com clareza inconteste que as receitas referentes aos descontos incondicionais concedidos não integram a base de cálculo das respectivas contribuições. O que deve, portanto, ser esclarecido ao consulente são as condições que as diferentes formas de bonificação devem atender para serem caracterizadas como descontos incondicionais.

(...)

17 Neste contexto normativo, traz-se à colação a SC Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017, cujos fundamentos transcrevem-se:

> *9. A "bonificação em mercadorias" é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a feição de doação. Assim, o termo "bonificação" abrange "descontos incondicionais", porém tem natureza mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da Administração Tributária Federal através do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:*
>
> > *Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.*
> >
> > *Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.*
>
> *9.1. Depreende-se do supracitado Parecer que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:*
>
> > *Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.*

(...)

18 A solução de consulta supra transcrita responde parcialmente aos questionamentos apresentados pelo consulente, aplicando-se diretamente ao primeiro e segundo deles- bonificações em mercadorias concedidas na própria nota fiscal de venda (desconto

> *incondicional); e bonificações em mercadorias concedidas em nota fiscal própria de bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910/6910).*
>
> *19 Dela se conclui que **as bonificações em mercadorias que atendam aos requisitos definidores de desconto incondicional**, nos termos estabelecidos pela IN SRF nº 51, de 1978 (item 4.2) **estão excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria**. Diferentemente, **no caso de doações**, em relação ao donatário, haverá a incidência de ditas contribuições tanto no ato do recebimento da mercadoria quanto no momento de sua venda; já **em relação à empresa doadora, as bonificações em mercadorias entregues gratuitamente por não configurarem auferimento de receita, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por ela devidas.***
>
> *(...)*

35 Assim, as bonificações em mercadorias, quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, configuram desconto incondicional e estão excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das contribuições em análise (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo das contribuições em análise, conforme Solução de Consulta acima transcrita).

Despesas com logística e fidelidade

36 Deve-se atentar que a consulta à legislação tributária deve descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere sob pena de ser declarada ineficaz com base no art. 21, inciso XI da IN RFB nº 2.058 de 2021.[3]

37 Na presente consulta, a consulente não descreveu o que seriam para ela despesas com logística e fidelidade para que se possa realizar uma análise relativa ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, declara-se a ineficácia da consulta em relação aos quesitos logística e fidelidade. De qualquer forma, deve-se ter em mente que apenas os setores de padaria e restaurante, citados pela consulente, podem apurar crédito na modalidade de insumos e que estes devem ser utilizados no processo de produção de bens destinados à venda por esses setores, sob pena de não caracterizarem insumos.

Despesas com marketing

38 Sobre as despesas de marketing, cabe mencionar que, como visto nos itens anteriores, a pessoa jurídica que tenha por atividade o comércio varejista de bens não pode descontar crédito sobre insumos. As despesas de marketing, inclusive, tais como as despesas com promoções e com propagandas, não caracterizam insumos nem mesmo para a atividade de produção de bens, conforme orienta o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 (grifou-se):

> *18. (...) Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados*

[3] Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada: (...); XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente; (...)

> *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").*

39 Acrescenta-se que a produção de bens ou a prestação de serviços não dependem intrínseca e fundamentalmente das despesas com marketing, as quais não integram processo de produção ou de prestação de serviço, não cumprindo os requisitos de essencialidade e relevância exigidos para que configurem insumos.

40 Por conseguinte, as despesas de marketing não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Despesas com embalagem em geral

41 Sobre as despesas com material de embalagem poderem gerar crédito na modalidade de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que, como visto anteriormente nesta Solução de Consulta, a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, inexistindo essa possibilidade para a atividade de revenda de bens.

42 No caso concreto apresentado na consulta, verifica-se que, entre as atividades exercidas pela consulente (supermercado), há o comércio varejista de bens e, também, a produção de bens nos setores da padaria e do restaurante, sendo para estes dirigida a análise a seguir sobre a possibilidade de apuração de créditos sobre insumos.

43 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, apresentou entendimento de que as despesas com bens e serviços empregados após o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, em regra, não configuram insumos, salvo no caso de itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzido possam ser comercializados. A seguir transcrevem-se trechos do referido Parecer sobre o tema (grifou-se):

> *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.*
>
> *(...)*
>
> *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[4], 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.***
>
> *(...)*

44 Por conseguinte, os gastos incorridos após a finalização do processo de produção de bens, desde que exigidos pela legislação para que o bem possa ser disponibilizado à venda, poderão gerar crédito na modalidade de insumos.

45 A RDC da Anvisa nº 275, de 2002, também citada em item anterior desta Solução de Consulta, apresenta lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimento. Nessa lista, encontra-se a forma de acondicionamento do produto final (grifou-se):

> *ANEXO II*
>
> *LISTA DE VERIFICAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS DE FABRICAÇÃO EM ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS*
>
> *(...)*

[4] Aqui está em análise apenas a subsunção do item ao 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). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

B - AVALIAÇÃO		*SIM*	*NÃO*	*NA(*)*
4.3 ROTULAGEM E ARMAZENAMENTO DO PRODUTO FINAL:				
4.3.2	***Produto final acondicionado em embalagens adequadas e íntegras.***			

(...)"

46 Verifica-se, assim, que a RDC Anvisa nº 275, de 2002, inclui entre as boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores de alimentos o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras, o que atende o critério da relevância por imposição legal para que a embalagem utilizada para acondicionar o produto final possa configurar insumos para os setores de padaria e restaurante ao produzirem bens destinados à venda.

Custos com fretes, escolta e transporte de valores

47 Cabe mencionar não ser possível à consulente a apuração de créditos sobre insumos para sua atividade relativa ao comércio varejista de bens. Além disso, o frete, assim como a escolta e o transporte de valores, também não gera direito a crédito na modalidade de insumos para sua atividade de produção de bens nos setores de padaria e restaurante localizados em seu estabelecimento, haja vista não ser parte inseparável do processo produtivos dos bens neles produzidos (critério da essencialidade) nem a respectiva falta priva os bens de qualidade (critério da relevância), nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, item 19.

48 A Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 3º, inciso IX, c/c o art. 15, inciso II[5], no entanto, prevê a hipótese específica de creditamento para o frete, para os casos de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

49 Na aquisição de bens adquiridos para revenda (como ocorre com o supermercado) ou utilizados como insumos na produção de bens (no caso da consulente, nos setores de padaria e de restaurante), o frete pago pelo comprador (consulente) fará parte do custo de aquisição dos bens e poderá gerar crédito se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

49.1 Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

49.2 Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

[5] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...); IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...); II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

49.3 Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, por exemplo a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013 (DOU de 30/04/2013), a qual tem a ementa transcrita parcialmente abaixo:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA.*
>
> *(...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; (...)*

50 Sobre os custos com escolta e transporte de valores, não é possível o desconto de créditos, uma vez que não configuram insumos para as atividades realizadas pela consulente e por não haver previsão específica na legislação em vigor.

Aluguel de software utilizado pelo setor administrativo

51 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, destacou que "***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; inexiste insumos na atividade comercial e também não há previsão legal para apuração de créditos sobre esses custos***."

52 Por conseguinte, inexiste a possibilidade de apuração de créditos sobre o aluguel de software utilizado pelo setor administrativo da consulente, por não configurar insumos, uma vez que essa despesa não é empregada na produção de bens pela consulente, mas em sua área administrativa, e não haver nenhuma previsão legal que admita o crédito dessa despesa.

Taxas de cartões de crédito

53 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, destacou que "***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; inexiste insumos na atividade comercial e também não há previsão legal para apuração de créditos sobre esses custos***."

54 Por conseguinte, inexiste a possibilidade de apuração de créditos sobre a despesa de cartões de crédito, por não configurar insumos, uma vez que essa despesa não é empregada na produção de bens pela consulente, mas em sua área de vendas, nem há nenhuma previsão legal que admita o crédito dessa despesa.

Sacolas de destinação ao consumidor

55 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, destacou que "***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; inexiste insumos na atividade comercial e também não há previsão legal para apuração de créditos sobre esses custos."

56 Por conseguinte, inexiste a possibilidade de apuração de créditos sobre a despesa com sacolas destinadas ao consumidor, por não configurar insumos, uma vez que essa despesa não é empregada na produção de bens pela consulente, mas em sua área de vendas, nem há nenhuma previsão legal que admita o crédito dessa despesa.

CONCLUSÃO

57 Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 380, de 2017, à Solução de Consulta nº 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 2020, à Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 173, de 2020, e declara-se a sua ineficácia parcial, nos seguintes termos:

57.1 não há créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços;

57.2 a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

57.3 o supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

57.3.1 é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

57.3.2 as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem;

57.3.3 é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes, aos itens de higiene e às embalagens utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento;

57.4 as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição

para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento;

57.4.1 as bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das contribuições em análise (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo das referidas contribuições);

57.5 as despesas de marketing não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas;

57.6 o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

57.6.1 o frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

57.7 os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas;

57.8 declara-se, com base no art. 27, inciso XI, da IN RFB nº 2.058, de 2021, a ineficácia do questionamento acerca da possibilidade de creditamento das despesas com logística e fidelidade, por ser uma questão genérica, sem descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere.

Assinatura digital
KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

Assinatura digital
FÁBIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da Direi

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

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 380, de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 2020, à Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 173, de 2020, e declaro a sua ineficácia parcial com fundamento no art. 27, inciso XI, da IN RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit