



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	142 – COSIT
<b>DATA</b>	20 de julho de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. COMÉRCIO.

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 Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

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.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVO INTANGÍVEL. SOFTWARES. SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA ADAPTAÇÃO DE SOFTWARES.

Os dispêndios necessários à aquisição de softwares aplicados na automação de processo produtivo, coordenando o funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados, não podem gerar créditos da não cumulatividade da Cofins na modalidade aquisição de insumos. Todavia, observados os demais requisitos, os referidos dispêndios podem gerar créditos da Cofins sobre bens incorporados ao ativo intangível.

Os dispêndios com reparos, conservação ou substituição/modificação de partes de bens intangíveis, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo. Caso os referidos dispêndios impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao

ativo intangível e a apuração de crédito ocorrerá à medida da amortização do bem.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. GASTOS COM REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL.

No caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à remoção de lixo industrial, considerados indispensáveis à atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização da contribuição.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 2021.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. GASTOS COM ANÁLISE DE EMISSÕES ATMOSFÉRICAS.

No caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à análise de emissões atmosféricas, considerados indispensáveis à atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM PESQUISA.

As despesas incorridas com pesquisa não configuram insumos para fins de creditamento da Cofins, porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS.

As despesas incorridas com o desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento da Cofins, caso resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. TESTES DE QUALIDADE.

Os testes de qualidade, ainda que aplicados após a industrialização, são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

Os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. DESPESAS COM LIMPEZA, LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES.

No caso de pessoa jurídica fabricante de artigos de couro de uso pessoal, as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito da Cofins, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS.

As despesas com representantes comerciais não geram direito a crédito da Cofins, por não configurarem insumos e não se enquadrarem em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 31, DE 2020.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA.

As despesas com publicidade e propaganda não geram direito a crédito da Cofins, por não configurarem insumos e não se enquadrarem em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. DESPESAS COM SEGURANÇA E VIGILÂNCIA.

As despesas com segurança e vigilância não geram direito a crédito da Cofins, por não configurarem insumos para a pessoa jurídica fabricante de artigos de couro nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.065, de 1998, arts. 33 e 54; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Decreto-Lei nº 1.413, de 1975, art. 1º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Resolução Conama nº 237, de 1997, arts. 2º, 8º e Anexo I; Resolução Cema nº 65, de 2008, art. 2º.

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. COMÉRCIO.

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 para o PIS/Pasep, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

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.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVO INTANGÍVEL. SOFTWARES. SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA ADAPTAÇÃO DE SOFTWARES.

Os dispêndios necessários à aquisição de softwares aplicados na automação de processo produtivo, coordenando o funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados, não podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos. Todavia, observados os demais requisitos, os referidos dispêndios podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre bens incorporados ao ativo intangível.

Os dispêndios com reparos, conservação ou substituição/modificação de partes de bens intangíveis, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo. Caso os referidos dispêndios impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo intangível e a apuração de crédito ocorrerá à medida da amortização do bem.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. GASTOS COM REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL.

No caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à remoção de lixo industrial, considerados indispensáveis à atividade

empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização da contribuição.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 2021.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. GASTOS COM ANÁLISE DE EMISSÕES ATMOSFÉRICAS.

No caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à análise de emissões atmosféricas, considerados indispensáveis à atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM PESQUISA.

As despesas incorridas com pesquisa não configuram insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS.

As despesas incorridas com o desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, caso resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. TESTES DE QUALIDADE.

Os testes de qualidade, ainda que aplicados após a industrialização, são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

Os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. DESPESAS COM LIMPEZA, LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES.

No caso de pessoa jurídica fabricante de artigos de couro de uso pessoal, as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS.

As despesas com representantes comerciais não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por não configurarem insumos e não se enquadrarem em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 31, DE 2020.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE BENS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA.

As despesas com publicidade e propaganda não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por não configurarem insumos e não se enquadrarem em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. DESPESAS COM SEGURANÇA E VIGILÂNCIA.

As despesas com segurança e vigilância não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por não configurarem insumos para a pessoa jurídica fabricante de artigos de couro nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese passível de gerar crédito dessa contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.065, de 1998, arts. 33 e 54; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Decreto-Lei nº 1.413, de 1975, art. 1º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 e 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Resolução Conama nº 237, de 1997, arts. 2º, 8º e Anexo I; Resolução Cema nº 65, de 2008, art. 2º.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

CONSULTA TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INEFICÁCIA.

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

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, XI.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, informando ter por ramo de atividade a fabricação e a comercialização, no atacado e no varejo, de artigos de couro (sapatos, bolsas, cintos e outros), 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 afirma ser tributada com base no lucro real, submetendo-se ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo possível, portanto, a apuração de crédito dessas contribuições com base em bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

2.2 diz que a definição de insumo, segundo o julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ – no REsp nº 1.221.170/PR, para efeitos de apuração de crédito das contribuições, é todo e qualquer dispêndio essencial e/ou relevante para o exercício da atividade econômica da empresa;

2.3 assim, por exercer a atividade industrial (fabricação de artigos de couro) suporta inúmeros dispêndios, os quais, segundo o julgado proferido pelo STJ, enquadram-se no conceito de insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

2.4 relaciona os seguintes dispêndios que entende serem passíveis de gerar crédito das contribuições na modalidade aquisição de insumos:

- licenciamento de software e serviços correlacionados – o processo de industrialização impõe um considerável nível de automação, exigindo a utilização de softwares específicos. Além do custo de aquisição dos softwares, há necessidade de adaptações, realizadas por profissionais especializados, que são remunerados. Logo, os softwares e os serviços a eles relacionados são responsáveis diretamente pelo funcionamento coordenado das máquinas e equipamentos e da sua linha de produção industrial;
- serviços especializados essenciais ao regular desenvolvimento da atividade industrial – contratados de pessoa jurídica domiciliada no país para (i) remoção de lixo industrial, (ii) engenharia de produção, (iii) pesquisa e desenvolvimento de produtos, (iv) exame da qualidade dos produtos (laboratoriais e afins); (v) limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais, (vi) análise de emissões atmosféricas e consultoria e (vii) assessoria técnica e industrial;

- despesas com segurança e vigilância;
- despesas com representantes comerciais e publicidade e propaganda;

2.5 reproduz, em seguida, alguns Acórdãos do CARF sobre créditos das contribuições em comento com base na modalidade de aquisição de insumos.

3. Apresenta, ao final, o seguinte questionamento:

*DIANTE DO EXPOSTO, requer que, recebida esta Consulta Fiscal, esclareça-se se a CONSULENTE pode apurar créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios referidos no item 1.4<sup>1</sup>, supra, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, visto que os mesmos, por serem essenciais à consecução da sua atividade fabril, enquadram-se no conceito de “insumos” definido pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR).*

## FUNDAMENTOS

4 Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5 No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

6 Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito, caso necessário, de averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

7 Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

8 A consulente informa ter por ramo de atividade a fabricação e a comercialização, no atacado e no varejo, de artigos de couro (sapatos, bolsas, cintos e outros) 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 no item 2.4 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.

---

<sup>1</sup> Item 2.4 deste Relatório.



## Créditos sobre insumos

9 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:

### **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. 2º desta 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;*

*(...)*

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

11 O inciso II do art. 3º 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**”.

12 Essa matéria foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que nos termos do art. 31 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, ao trazer a lume as principais repercussões no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

13 Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado parecer:

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

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

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

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

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

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

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

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

*b.1) “pelos 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”.*

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

(...)

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

(...)

## **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<sup>2</sup>; 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.

---

<sup>2</sup> 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.

(...)

#### **14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA**

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

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

#### **Conclusão**

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

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

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

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

14 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.

15 Também na mesma linha de entendimento, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, 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:

**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.*

§ 1º *Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

(...)

*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;***

(...)

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

(...)

*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.***

(...)

16 Do texto acima, destaca-se que:

16.1 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);

16.2 não são insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais ou nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

17 Nesse mesmo sentido, a Cosit também se pronunciou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

***Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.***

(...)

**Fundamentos**

(...)

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

- 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).***

**O caso concreto**

18 Em razão de a consulente ter por ramo de atividade a fabricação e a comercialização, no atacado e no varejo, de artigos de couro, verifica-se:

18.1 ser possível a apuração de créditos na modalidade de insumos para a atividade de fabricação de bens, no caso, artigos de couro;

18.2 ser incabível a apuração de créditos na modalidade de insumos relativamente à atividade relativa ao comércio atacadista e varejista dos bens por ela produzidos.

19 Por conseguinte, pode ser possível que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para a atividade de fabricação de bens realizada pela consulente, mas não possa gerar crédito para a atividade de comercialização de bens, uma vez que apenas podem ser considerados insumos os itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Nesse caso, deverá ser realizado rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado na contabilidade para determinar o montante de créditos a serem apurados em relação a cada bem ou serviço (item 165 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018).

20 Segue, assim, a análise mais específica sobre a possibilidade de os dispêndios relacionados pela consulente, reproduzidos no item 2.4 do Relatório desta Solução de Consulta, serem passíveis de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

### **Licenciamento de softwares e serviços relacionados**

21 Em sua exposição, a consulente relata *que o processo de industrialização impõe um considerável nível de automação, exigindo a utilização de softwares específicos. Além do custo de aquisição dos softwares, há necessidade de adaptações, realizadas por profissionais especializados, que são remunerados. Logo, os softwares e os serviços a eles relacionados são responsáveis diretamente pelo funcionamento coordenado das máquinas e equipamentos e da sua linha de produção industrial.*

22 Primeiramente cabe explicar que, conforme o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1), ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Para que um item seja reconhecido como ativo intangível, ele deverá possuir os seguintes atributos: ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros. Os softwares, relatados pela consulente, são exemplos de ativos intangíveis.

23 Sendo o software um bem intangível, cabe aqui expor as duas modalidades de creditamento passíveis de a ele serem aplicadas na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:

*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.*

(...)

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

24 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, discorreu sobre os novos critérios para a conceituação de insumo e apontou os limites para a aplicação das duas hipóteses de creditamento acima transcritas, conforme excertos abaixo:

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

[...]



## **II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR [...]**

### **1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS**

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

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

32. Conquanto os termos "produção" e "fabricação" sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a "fabricação de produtos" como hipótese específica e a "produção de bens" como hipótese geral.

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

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

(...)

### **8. INSUMOS E ATIVO INTANGÍVEL**

102. A partir da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou construção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passou a alcançar apenas os "bens corpóreos destinados à manutenção das atividades" da pessoa jurídica (segundo a regra do inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976) e foi instituída uma nova modalidade de creditamento das contribuições referente a bens incorpóreos "incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços", cuja apropriação de valores ocorre com base nos encargos mensais de amortização (inciso XI do caput c/c inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, seguindo a regra do inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976).

103. Perceba-se que a hipótese de creditamento instituída pelo inciso XI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, **alcança apenas os ativos intangíveis já concluídos adquiridos pela pessoa jurídica, excluindo-se desta modalidade os dispêndios com o desenvolvimento próprio de ativos intangíveis.**

104. Assim como ocorria em relação aos ativos imobilizados sujeitos a exaustão (ver seção sobre ativo imobilizado), a Secretaria da Receita Federal do Brasil entendia acerca dos dispêndios com o desenvolvimento interno de ativos intangíveis que seria vedada a apuração de créditos das contribuições em razão de não se enquadrarem na modalidade específica de creditamento a eles reservada e em face do conceito restritivo de insumos que adotava anteriormente à decisão judicial em estudo.

105. Entretanto, consoante conclusão entabulada na discussão acima sobre ativos imobilizados sujeitos a exaustão, **a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos é a regra geral de creditamento aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições e, conseqüentemente, se o dispêndio**

***efetuado pela pessoa jurídica não se enquadrar em nenhuma outra modalidade específica de creditamento, ele permitirá a apuração de créditos das contribuições caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.***

***106. Daí, conclui-se que bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no desenvolvimento interno de ativos imobilizados podem estar contidos no conceito de insumos e permitir a apuração de créditos das contribuições, desde que preenchidos os requisitos cabíveis e inexistam vedações.***

***107. Explanada a interseção entre insumos e ativo intangível nas regras sobre apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em voga, analisam-se algumas questões específicas que envolvem a matéria.***

(...)

25 Extraem-se dos enunciados acima duas hipóteses de creditamento aplicadas aos bens do intangível:

a) aquela reconhecida como insumo, e que consiste exclusivamente nos dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento do bem; e

b) a amortização calculada sobre o valor dos bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

26 A consulente questiona se o custo de aquisição dos softwares empregados em seu processo de industrialização poderia ser considerado insumo para fins de creditamento das contribuições.

26.1 Conforme descrito pela consulente, ela adquire os softwares que serão aplicados em seu processo produtivo, e, portanto, não é desenvolvedora daqueles.

27 Nada obstante, cabe analisar se os dispêndios com a aquisição dos softwares relatados poderiam gerar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de bens do ativo intangível (inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

28 Conforme os dispositivos dos Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, transcritos acima, o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, foram inseridos pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, extinguindo o Regime Tributário de Transição (RTT) que fora criado pelos arts. 15 a 24 da mesma Lei nº 11.941, de 2009.

28.1 Uma das adaptações que se verificou necessária decorreu da reestruturação dos grupos de contas contábeis do ativo no balanço patrimonial (ver arts. 178 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), especialmente da redefinição da abrangência do grupo de contas “ativo imobilizado”.

28.2 Antes da Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado abrangia tanto bens corpóreos quanto bens incorpóreos, desde que fossem “destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”. Conseqüentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado

estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcançava bens corpóreos ou incorpóreos, desde que cumpridas suas exigências específicas.

28.3 Após a referida Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado passou a abranger apenas bens corpóreos, e os bens incorpóreos passaram a ser classificados no novo grupo de contas chamado “ativo intangível”, que abrange “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976). Conseqüentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passaria a alcançar apenas os bens corpóreos, ficando os bens incorpóreos excluídos das hipóteses de creditamento das contribuições.

28.4 Para solucionar o problema que poderia ser criado em relação aos bens incorpóreos, a Lei nº 12.973, de 2014, incluiu o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitindo o creditamento da não cumulatividade das contribuições em relação a bens incorporados ao ativo intangível das pessoas jurídicas. Vejam-se novamente os dispositivos:

**Lei nº 10.637, de 2002:**

Art. 3º (...)

*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)*

(...)

*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)”*

**Lei nº 10.833, de 2003:**

Art. 3º (...)

*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)*

(...)

*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)”*

29 Acerca da abrangência do grupo contábil ativo intangível, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TG 04, com suas revisões, estabelecendo que:

*“Ativo intangível*

*9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos*

*sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.”*

30 Portanto, por todo o exposto, percebe-se que o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens incorporados ao ativo intangível (observadas as regras contábeis para a classificação do bem neste grupo contábil), está subordinado basicamente:

a) à aquisição do bem intangível de uma pessoa jurídica, não se permitindo apropriação de créditos em relação aos bens desenvolvidos pela própria pessoa jurídica ou adquiridos de pessoas físicas; e

b) à utilização do bem intangível, pela pessoa jurídica que o adquire, “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”.

31 Para a interpretação do requisito apresentado na alínea “b” retro (utilização do bem intangível na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços), deve ser utilizado o mesmo critério que a RFB vem adotando na interpretação da modalidade de creditamento pela aquisição ou produção de ativos imobilizados (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), qual seja: exige-se a utilização do bem no processo produtivo propriamente dito empreendido pela pessoa jurídica, e não em áreas acessórias, como a atividade administrativa/gerencial, contábil, financeira, etc.

32 Em tempo, observa-se que a apuração de crédito em relação aos bens incorporados ao ativo intangível ocorre mediante a aplicação das alíquotas modais das contribuições sobre os encargos de amortização do ativo intangível, conforme determina o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com redação dada Lei nº 12.973, de 2014.

33 Diante das definições acima, pode-se concluir que os dispêndios necessários à aquisição de softwares pela consulente, aplicados na automação de seu processo produtivo, coordenando o funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados, observados os demais requisitos, podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de bens incorporados ao intangível (inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

34 Ademais, a consulente questiona sobre a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com serviços profissionais especializados, contratados para fazerem as adaptações nos softwares de acordo com a necessidade da produção da consulente.

35 Neste ponto, cabe colacionar os dispositivos trazidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, a respeito do tema:

#### **7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS**

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

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

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

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

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

*84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições 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).*

*85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.*

*86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.*

*87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.*

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

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

36 Embora os dispositivos supra se refiram ao ativo imobilizado, as mesmas conclusões se aplicam ao ativo intangível, pelo disposto no art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964:

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

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

37 Além disso, a IN RFB nº 2.121, de 2022, na Subseção que trata dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, dispõe que se considera bem, não apenas os produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.:

#### **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.*

*(...)*

*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:*

*(...)*

*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;*

*(...)*

*§ 4º **Para efeito do disposto nesta Subseção, considera-se bem, não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.***

*(...)*

38 Dessa forma, tomando-se como base a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e as disposições do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, pode-se concluir que a modalidade de creditamento das contribuições (inciso II ou XI da Lei nº 10.637, de 2002, da Lei nº 10.833, de 2003) relativamente aos dispêndios com reparos, conservação ou substituição/modificação de partes de bens está relacionada à incorporação ou não ao ativo intangível da seguinte forma:

a) os dispêndios que resultem em acréscimo de vida útil do bem superior a um ano devem ser incorporados ao ativo intangível e a apuração de crédito ocorrerá à medida da amortização do bem, nos termos do inciso XI das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e

b) os dispêndios que resultem em acréscimo de vida útil do bem inferior a um ano não devem ser incorporados ao ativo intangível, mas tratados como custo do processo produtivo, e a apuração de crédito ocorrerá com base na modalidade de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

39 Contudo, há de ressaltar que a consultante não esclarece se os dispêndios com serviços profissionais especializados, contratados para fazerem as adaptações nos softwares de acordo com a necessidade da sua produção, podem ser enquadrados como despesas com reparos, conservação, manutenção ou substituição/modificação de partes do bem intangível que resultem em acréscimo de vida útil do bem. Cabe, portanto, à consultante verificar se aplicável ao seu caso concreto, e observadas as condicionantes acima expostas, a hipótese de creditamento do art. 3º, II, ou do art. 3º, XI, das Leis nº 10.637, de 2002, nº 10.833, de 2003.

### **Remoção de lixo industrial e análise de emissões atmosféricas**

40 Sobre os gastos com o tratamento de resíduos industriais, no caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 6 de janeiro de 2021, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021. A seguir, transcrevem-se os trechos importantes para a presente análise:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.**

***No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.***

(...)

**Fundamentos**

(...)

13. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do citado recurso especial repetitivo nº 1.221.170/PR, veio a definir o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a que se refere o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (cfr. Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

14. 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 PGFN.

15. Diante disso, tornou-se necessária, para correta aplicação dos critérios definidos pelo STJ sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>), que nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria, e que, para todos os fins e efeitos de direito, passa a fazer parte integrante, inseparável e complementar da presente decisão, como se nela estivesse inteiramente reproduzido. Tal opinativo esclarece o seguinte, no que concerne à espécie dos autos:

#### **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018**

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira 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**

[...]

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

[...]

### **4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**



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

[...]

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

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

[...]

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.*

[...]

(grifos nossos)

16. Nesta seara, preceitua a Lei nº 9.605, de 1998:

*DOS CRIMES CONTRA O MEIO AMBIENTE*

*Seção I*

*Dos Crimes contra a Fauna*

[...]

*Art. 33. Provocar, pela emissão de efluentes ou carreamento de materiais, o perecimento de espécimes da fauna aquática existentes em rios, lagos, açudes, lagoas, baías ou águas jurisdicionais brasileiras:*

*Pena - detenção, de um a três anos, ou multa, ou ambas cumulativamente.*

17. Já a Resolução Conama nº 237, de 1997, estatui:

*Art. 2º A localização, construção, instalação, ampliação, modificação e operação de empreendimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras, bem como os empreendimentos capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento do órgão ambiental competente, sem prejuízo de outras licenças legalmente exigíveis.*

*§ 1º Estão sujeitos ao licenciamento ambiental os empreendimentos e as atividades relacionadas no Anexo 1, parte integrante desta Resolução.*

[...]

*Art. 8º O Poder Público, no exercício de sua competência de controle, expedirá as seguintes licenças:*

[...]

*III - Licença de Operação (LO) - autoriza a operação da atividade ou empreendimento, após a verificação do efetivo cumprimento do que consta das licenças anteriores, com as medidas de controle ambiental e condicionantes determinados para a operação.*

[...]

#### ANEXO 1

#### ATIVIDADES OU EMPREENDIMENTOS SUJEITOS AO LICENCIAMENTO AMBIENTAL

[...]

*Indústria de couros e peles*

*- secagem e salga de couros e peles*

*- curtimento e outras preparações de couros e peles*

*- fabricação de artefatos diversos de couros e peles*

18. A Resolução Cema nº 65, de 2008, estabelece:

*Art. 2º O (XXX) no exercício de sua competência de controle ambiental expedirá os seguintes atos administrativos:*

[...]

*V - licença de operação (LO): autoriza a operação da atividade ou empreendimento, após a verificação do efetivo cumprimento do que consta das licenças anteriores, com as medidas de controle ambientais e condicionantes determinados para a operação;*

[...]

19. *Verifica-se que as resoluções evocadas pela consulente encontram fundamento de validade, entre outros diplomas legais, na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que versa sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, regulamentada pelo Decreto nº 99.274, de 6 de junho de 1990, e na Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos.*

**20. Portanto, no caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa.**

41 São muitos os resíduos poluentes (sólidos, líquidos e gasosos) da indústria do couro. O Decreto-Lei nº 1.413, de 31 de julho de 1975, trata do controle da poluição do meio ambiente provocada por atividades industriais, sendo relevante para a presente análise reproduzir seu artigo 1º, o qual determina que as indústrias são obrigadas a promover medidas necessárias a prevenir ou corrigir os danos (poluição e contaminação) ao meio ambiente:

*Art. 1º As indústrias instaladas ou a se instalarem em território nacional são obrigadas a promover as medidas necessárias a prevenir ou corrigir os inconvenientes e prejuízos da poluição e da contaminação do meio ambiente.*

*Parágrafo único. As medidas a que se refere este artigo serão definidas pelos órgãos federais competentes, no interesse do bem-estar, da saúde e da segurança das populações.*

42 A Lei nº 9.605, de 1998, também citada na transcrição parcial da SC Cosit nº 1, de 2021, estabelece as seguintes penas para os crimes contra o meio ambiente relativos à poluição:

*DOS CRIMES CONTRA O MEIO AMBIENTE*

*(...)*

*Seção III*

*Da Poluição e outros Crimes Ambientais*

**Art. 54. Causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora:**

*Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.*

*§ 1º Se o crime é culposo:*

*Pena - detenção, de seis meses a um ano, e multa.*

*§ 2º Se o crime:*

*I - tornar uma área, urbana ou rural, imprópria para a ocupação humana;*

*II - causar poluição atmosférica que provoque a retirada, ainda que momentânea, dos habitantes das áreas afetadas, ou que cause danos diretos à saúde da população;*

*III - causar poluição hídrica que torne necessária a interrupção do abastecimento público de água de uma comunidade;*

*IV - dificultar ou impedir o uso público das praias;*

***V - ocorrer por lançamento de resíduos sólidos, líquidos ou gasosos, ou detritos, óleos ou substâncias oleosas, em desacordo com as exigências estabelecidas em leis ou regulamentos:***

*Pena - reclusão, de um a cinco anos.*

*§ 3º Incorre nas mesmas penas previstas no parágrafo anterior quem deixar de adotar, quando assim o exigir a autoridade competente, medidas de precaução em caso de risco de dano ambiental grave ou irreversível.*

43 Com base no exposto, conclui-se que:

43.1 os gastos com a remoção de lixo industrial por pessoa jurídica que produz artigos de couro podem gerar direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por serem considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em razão de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor; e

43.2 os gastos com a análise de emissões atmosféricas podem gerar crédito das contribuições, por serem também indispensáveis à viabilização da atividade industrial realizada da consultante, integrando o processo de produção por imposição legal, uma vez que essas análises indicam os índices de poluição emitido pela indústria, de forma que se possa prevenir ou corrigir os danos ao meio ambiente, conforme determina o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.413, de 1975, para as indústrias instaladas em território nacional.

## **Pesquisa e desenvolvimento de produtos**

44 Em relação às despesas com a pesquisa e com o desenvolvimento de produtos, a Cosit, por meio do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, orienta:

### **8.1. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO**

108. *As normas contábeis atuais distinguem as fases de pesquisa e de desenvolvimento de ativos intangíveis gerados internamente à pessoa jurídica (ver itens 51 a 64 do NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade).*

109. *A fase de pesquisa é marcada por esforços da pessoa jurídica na busca de novos conhecimentos acerca de determinado tema de interesse. Acerca dessa fase mostra-se interessante salientar algumas disposições da citada NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade:*

*“55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.*

*56. São exemplos de atividades de pesquisa:(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados. ”*

110. **Nesses termos, evidentemente, os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa não podem ser considerados insumos para fins de créditos da legislação das contribuições porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

111. *Por sua vez, a fase de desenvolvimento é aquela em que a pessoa jurídica efetivamente concentra seus esforços na construção de um ativo intangível cuja conclusão se mostra viável técnica e financeiramente e cuja exploração mediante uso interno ou venda se mostra possível e vantajosa, consoante as rígidas regras contábeis para reconhecimento de um ativo intangível em construção (item 57 da NBC TG 04 (R3), do CFC).*

112. *Segundo o item 59 da mesma NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade “São exemplos de atividades de desenvolvimento: (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados”.*

113. **Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).**

114. **Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:**

**a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);**

***b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.***

***115. Isso porque nesses casos há um esforço bem-sucedido e os resultados gerados pelo desenvolvimento do ativo intangível (insumo do processo de produção ou de prestação ou o próprio produto ou serviço vendidos) se tornam essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço, já que passam a constituir “elemento estrutural e inseparável do processo” ou sua falta os priva de “qualidade, quantidade e/ou suficiência” (ver a análise geral sobre o conceito firmado na decisão judicial em comento ).***

***116. Diferentemente, os dispêndios com desenvolvimento de ativos intangíveis que não chegam a ser concluídos (esforço malsucedido) ou que sejam concluídos e explorados em áreas diversas da produção de bens e da prestação de serviços não são considerados insumos que permitem a apuração de créditos das contribuições.***

45 Na mesma linha de entendimento, encontra-se a IN RFB nº 2.121, de 2022:

*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:*

*(...)*

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

*(...)*

***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;***

46 Dos textos acima reproduzidos, destaca-se que:

46.1 as despesas incorridas com pesquisa não configuram insumos para fins de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços; e

46.2 as despesas incorridas no desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento das referidas contribuições caso resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços.

**Engenharia de produção, consultoria e assessoria técnica e industrial**

47 A consulente, em sua exposição, não detalhou completa e exatamente as despesas relativas à engenharia de produção, consultoria e assessoria técnica e industrial, não explicou como essas despesas se relacionam à sua atividade de produção de bens, de forma a dar seguimento à análise sobre a possibilidade de gerar crédito sobre insumos; implicando assim a ineficácia da consulta com base no art. 27, inciso XI, da IN RFB nº 2.058, de 2021.

48 A título de informação, cabe mencionar 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;*" (item 168, "a", do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018). Assim, as despesas com bens e serviços que não resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou não dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços não geram crédito sobre insumos para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

#### **Exame da qualidade dos produtos (laboratoriais e afins)**

49 Os testes de qualidade podem ser exigidos ou não pela legislação e, mais uma vez, recorre-se ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que tratou das respectivas despesas em relação às duas hipóteses:

#### **4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**

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

*(...)*

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

*53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação<sup>2</sup>; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.*

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

*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.*

---

<sup>2</sup> Aqui estão em voga apenas os testes de qualidade exigidos pela legislação. Os testes de qualidade aplicados por decisão da pessoa jurídica foram abordados na seção "CUSTOS" DA QUALIDADE.

*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.*

(...)

#### **11. “CUSTOS” DA QUALIDADE**

(...)

*147. Já os testes de qualidade (realizados pela própria pessoa jurídica ou por terceiros) podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste.*

*148. Entre os testes de qualidade que não estão associados ao processo produtivo, e, por conseguinte, não são insumos, podem ser citados os testes de qualidade do serviço de entrega de mercadorias, do serviço de atendimento ao consumidor, etc.*

*149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..*

*150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.*

*151. Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais.*

*152. Por fim, salienta-se que os testes de qualidade versados nesta seção são aqueles aplicados por escolha da pessoa jurídica, vez que os testes de qualidade aplicados por exigência da legislação estão versados na seção BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.*

50 Assim, pode-se concluir que:

50.1 os testes de qualidade, ainda que sejam aplicados após a industrialização, são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade;

50.2 os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

#### **Limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais**

51 Quanto aos dispêndios com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, assim orienta:

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

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

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

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

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

52 Assim, não obstante a atividade de produção realizada pela consulente não ser a produção de alimentos nem estar relacionada à saúde, pode-se concluir que as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais atendem ao critério da essencialidade, uma vez que a sua falta priva o processo de produção de qualidade – os itens produzidos (sapatos, bolsas, cintos, entre outros) são de uso pessoal e a indústria deve atentar para a higiene de suas instalações, máquinas e equipamentos.

53 Dessa forma, pode-se concluir que as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito das contribuições, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda.

### **Despesas com representantes comerciais e publicidade e propaganda**

54 Sobre as despesas com representantes comerciais e as despesas com publicidade e propaganda, cabe reproduzir os seguintes itens do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

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

(...)



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

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

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

55 Do texto acima, observa-se que as despesas com representantes comerciais e propaganda não são consideradas insumos nem mesmo para a atividade de produção de bens. Pode-se justificar esse entendimento porque a produção do bem ou a prestação do serviço não dependem intrínseca e fundamentalmente das despesas com representantes comerciais e propaganda, assim como da despesa com publicidade, nem integram elas o processo de produção, não cumprindo os requisitos de essencialidade e de relevância exigidos para que configurem insumos.

56 Diante disso, pode-se concluir que as despesas com representantes comerciais e as despesas com publicidade e propaganda não configuram insumos, para fins de creditamento das contribuições em análise, para nenhuma atividade. Assim, não há que se falar em insumos sobre essas despesas na atividade comercial, na qual, inclusive, inexistem insumos, como já analisado nos itens 10 a 18 desta Solução de Consulta.

57 Em relação à despesa com representação comercial, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 31, de 30 de março de 2020, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria. A seguir extraem-se os trechos pertinentes à presente análise:

**SC COSIT Nº 31, DE 2020:**

19. Assim, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da decisão proferida pelo STJ em citado Recurso Especial 1.221.170/PR, pode-se inferir que:

a) somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos de citados dispositivos legais nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros;

b) para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens; e

iii) 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 ou a prestação do serviço.

20. Conforme os critérios acima elencados, **os valores pagos por pessoa jurídica industrial a outra pessoa jurídica a título de comissão sobre as vendas efetivadas não cumprem os requisitos de essencialidade e de relevância no processo de produção exigidos para que**

***determinado bem ou serviço seja considerado insumo nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.***

*21. Em verdade, são estranhos ao processo produtivo de qualquer bem.*

58 As despesas com representantes comerciais e as despesas com publicidade e propaganda, portanto, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não configurarem insumos, uma vez que não atendem ao critério da essencialidade e relevância no processo de produção de bens e não se enquadram em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito das mencionadas contribuições.

### **Despesas com segurança e vigilância**

59 Importa mencionar que 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.

60 Logo, as despesas com segurança e vigilância não configuram insumos nem mesmo para a atividade de produção de bens, porque essa atividade não depende intrínseca e fundamentalmente das mencionadas despesas, as quais também não integram o processo de produção. Não há que se falar em insumos sobre essas despesas na atividade comercial, na qual, inclusive, inexistem insumos, como já analisado nos itens 8 a 16 desta Solução de Consulta.

61 Dessa forma, pode-se concluir que as despesas com segurança e vigilância não geram crédito das contribuições em análise, para nenhuma das atividades realizadas pela consultante, por não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer hipótese passível de gerar crédito das contribuições.

## **CONCLUSÃO**

62 Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada parcialmente, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 31 de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 1 de 2021, nos seguintes termos:

62.1 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;

62.1.1 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. 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;

62.2 os dispêndios necessários à aquisição de softwares aplicados na automação de processo produtivo, coordenando o funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados, não podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição

de insumos. Todavia, observados os demais requisitos, os referidos dispêndios podem gerar créditos das contribuições na modalidade aquisição de bens do ativo intangível (inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

62.3 os dispêndios com reparos, conservação ou substituição/modificação de partes de bens intangíveis, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo. Caso os referidos dispêndios impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo intangível e a apuração de crédito ocorrerá à medida da amortização do bem;

62.4 no caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à remoção de lixo industrial e à análise de emissões atmosféricas, considerados indispensáveis à atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização das contribuições;

62.5 as despesas incorridas com pesquisa não configuram insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços;

62.6 as despesas incorridas com o desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, caso resultem em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros, ou dê origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços;

62.7 os testes de qualidade, ainda que aplicados após a industrialização, são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade;

62.7.1 os testes de qualidade aplicados, por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal, sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, ou produto acabado podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

62.8 no caso de pessoa jurídica fabricante de artigos de couro de uso pessoal, as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito das contribuições, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda;

62.9 as despesas com representantes comerciais, publicidade e propaganda não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não configurarem insumos e não se enquadrarem em nenhuma outra hipótese passível de gerar crédito das mencionadas contribuições;

62.10 as despesas com segurança e vigilância não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não configurarem insumos para a pessoa jurídica fabricante de artigos de couro nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de gerar crédito das contribuições;

62.11 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 engenharia de produção, consultoria e assessoria técnica e industrial, por ser uma questão genérica, sem descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere.

À consideração superior.

*Assinatura Digital*

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

*Assinatura Digital*

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO  
Auditor-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 Disit/SRRF07

*Assinatura Digital*

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*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 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 31 de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 1 de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação