



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	173 – COSIT
DATA	11 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ÁGUA. SERVIÇOS DE LAVANDERIA. POSSIBILIDADE. BENS E SERVIÇOS SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a água adquirida para ser utilizada especificamente na prestação de serviços típicos de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não se considera insumo a água utilizada para outras finalidades, tais como limpeza do estabelecimento, manutenção de jardins, funcionamento de instalações sanitárias, etc. Nesse sentido, é necessário que o emprego da água adquirida pela interessada seja controlado adequadamente, mediante identificação de sua destinação e das quantidades utilizadas.

Destarte, para a devida apuração do crédito de insumo é necessário que se atenda às condições estabelecidas na legislação de regência, como por exemplo ter havido o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep por parte dos fornecedores de água (bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição), bem como que se proceda ao rateio em caso de utilização da água para finalidades diversas que não a de sua utilização na prestação do serviço de lavanderia.

Tanto a aquisição de insumos quanto a sua utilização devem ser passíveis de comprovação mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que, enquanto os fatos geradores em questão não decaírem, pode ser exigida a qualquer tempo pela Receita Federal, inclusive em caso de eventual procedimento de fiscalização.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ÁGUA. SERVIÇOS DE LAVANDERIA. POSSIBILIDADE. BENS E SERVIÇOS SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a água adquirida para ser utilizada especificamente na prestação de serviços típicos de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Não se considera insumo a água utilizada para outras finalidades, tais como limpeza do estabelecimento, manutenção de jardins, funcionamento de instalações sanitárias, etc. Nesse sentido, é necessário que o emprego da água adquirida pela interessada seja controlado adequadamente, mediante identificação de sua destinação e das quantidades utilizadas.

Destarte, para a devida apuração do crédito de insumo é necessário que se atenda às condições estabelecidas na legislação de regência, como por exemplo ter havido o pagamento da Cofins por parte dos fornecedores de água (bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição), bem como que se proceda ao rateio em caso de utilização da água para finalidades diversas que não a de sua utilização na prestação do serviço de lavanderia.

Tanto a aquisição de insumos quanto a sua utilização devem ser passíveis de comprovação mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que, enquanto os fatos geradores em questão não decaírem, pode ser exigida a qualquer tempo pela Receita Federal, inclusive em caso de eventual procedimento de fiscalização.

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

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa prestar serviços típicos de lavanderias e a água é insumo essencial para a prestação de seus serviços para terceiros, sem a qual não poderia exercer suas atividades.

3. Em seguida, transcreve o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e cita o Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

4. Isso posto, indaga, nos seguintes termos:

1) Diante do exposto na legislação elucidada no item de fundamentação legal, a pessoa jurídica prestadora do serviço de lavanderia pode utilizar as despesas com água reconhecidas em seu CNPJ, cujo o fornecedor é a Companhia de Saneamento Ambiental do Distrito Federal (CAESB) para abatimento dos impostos PIS e COFINS?

2) No mesmo sentido do primeiro questionamento, quando a aquisição do insumo (água) ocorrer por meio de carro pipa ou qualquer outro fornecedor privado, poderemos nos creditar do PIS e COFINS?

3) O aproveitamento do crédito sobre a referida despesa deverá ser estritamente sobre o percentual utilizado na prestação?

5. É o relatório.

FUNDAMENTOS

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

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

8. A Solução de Consulta, que configura orientação oficial da Receita Federal aos contribuintes, não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

9. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

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

11. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

12. Na presente consulta, a interessada indaga se a aquisição de água destinada a ser utilizada na prestação de serviços típicos de lavanderias gera direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com idênticas redações, que determinam:

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

(...)

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

(...)

13. O conceito dos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial (Resp) 1.221.170/PR, segundo procedimento aplicável aos recursos repetitivos.

14. A referida decisão, cujo acórdão, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, vincula esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, em razão do disposto no art. 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

15. As principais repercussões do julgamento do REsp 1.221.170/PR no âmbito da RFB foram examinadas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, cuja íntegra foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, e está disponível no site da Receita Federal (www.rfb.gov.br). Além disso, cumpre registrar que, por força do art. 31 da IN RFB nº 2.058, de 2021, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, vincula a Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para a solução da presente consulta são os seguintes (sem destaques no original):

Fundamentos

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

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

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

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

7. *O acórdão proferido foi assim ementado:*

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

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

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

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

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

determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. "

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".

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

"39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.

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

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

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

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

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

(...)

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

ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

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

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

11. *De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:*

"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço

ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

"Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

14. *Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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.*

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

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

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

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

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

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

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

b.2) "por imposição legal".

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

21. *O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.*

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

17. A análise dos dispêndios passíveis de gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve perpassar pela verificação, em primeiro plano, se presentes, no caso concreto, das condicionantes autorizativas e vedativas do respectivo desconto. É o que se depreende do item 29 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima transcrito.

18. Para que se materialize o direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não basta que o dispêndio se enquadre numa das hipóteses ali elencadas, exigindo-se a prévia verificação de que o gasto incorrido se amolda aos requisitos estabelecidos pela legislação de regência, como, por exemplo, ter se sujeitado ao pagamentos das referidas contribuições.¹

19. Desta forma, aplicando-se os preceitos expostos no Parecer Normativo acima transcrito ao questionamento apresentado pela consulente, verifica-se que:

a) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a água adquirida para ser utilizada especificamente na prestação de serviços típicos de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

b) não se considera insumo a água utilizada para outras finalidades, tais como limpeza do estabelecimento, manutenção de jardins, funcionamento de instalações sanitárias, etc. Nesse sentido, é necessário que o emprego da água adquirida pela interessada seja controlado adequadamente, mediante identificação de sua destinação e das quantidades utilizadas.

20. Nesses termos, para a devida apuração do crédito de insumo é necessário que se atenda às condições estabelecidas na legislação de regência, como por exemplo ter havido o pagamento das contribuições em lume por parte dos fornecedores de água (bens e serviços sujeitos ao pagamento das contribuições), bem como que se proceda ao rateio em caso de utilização da água para finalidades diversas que não a de sua utilização na prestação do serviço de lavanderia (itens 164 e 165 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018).

21. Além disso, cabe registrar que tanto a aquisição de insumos quanto a sua utilização devem ser passíveis de comprovação mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que, enquanto os fatos geradores em questão não decaírem, pode ser exigida a qualquer tempo pela Receita Federal, inclusive em caso de eventual procedimento de fiscalização.

¹ Não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, nos termos do §2º, inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

22. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que:

22.1. desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a água adquirida para ser utilizada especificamente na prestação de serviços típicos de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

22.2. não se considera insumo a água utilizada para outras finalidades, tais como limpeza do estabelecimento, manutenção de jardins, funcionamento de instalações sanitárias, etc. Nesse sentido, é necessário que o emprego da água adquirida pela interessada seja controlado adequadamente, mediante identificação de sua destinação e das quantidades utilizadas;

22.3. destarte, para a devida apuração do crédito de insumo é necessário que se atenda às condições estabelecidas na legislação de regência, como por exemplo ter havido o pagamento das contribuições em lume por parte dos fornecedores de água (bens e serviços sujeitos ao pagamento das contribuições), bem como que se proceda ao rateio em caso de utilização da água para finalidades diversas que não a de sua utilização na prestação do serviço de lavanderia; e

22.4. tanto a aquisição de insumos quanto a sua utilização devem ser passíveis de comprovação mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que, enquanto os fatos geradores em questão não decaírem, pode ser exigida a qualquer tempo pela Receita Federal, inclusive em caso de eventual procedimento de fiscalização.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/06

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. 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.

Assinado digitalmente

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