



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	255 – COSIT
DATA	25 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. ATIVIDADE DE RESTAURANTES E DE LANCHONETES. CAIXAS E LÂMINAS DE PAPEL. MATERIAL DE EMBALAGEM. ITENS DESCARTÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

As caixas que acompanham os sanduíches, as lâminas de folha em que os sanduíches são embrulhados, os copos para bebidas e suas tampas, os canudos, os guardanapos, as embalagens de batata frita e as embalagens para viagem apresentados na presente consulta não podem ser considerados insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. ATIVIDADE DE RESTAURANTES E DE LANCHONETES. CAIXAS E LÂMINAS DE PAPEL. MATERIAL DE EMBALAGEM. ITENS DESCARTÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

As caixas que acompanham os sanduíches, as lâminas de folha em que os sanduíches são embrulhados, os copos para bebidas e suas tampas, os canudos, os guardanapos, as embalagens de batata frita e as embalagens para viagem apresentados na presente consulta não podem ser considerados insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

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

RELATÓRIO

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 7 a 13), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma ser uma empresa franqueada de uma rede de lanchonetes do seguimento “fast food” e que “nos termos da Solução de Consulta COSIT 173/20, a pessoa jurídica dedicada à atividade de preparo e fornecimento de refeições realiza a produção de bens destinados à venda, nos termos da legislação da Cofins” (fl. 7).

3. Nesse sentido, cita (fls.7 e 8) a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2021, cuja ementa afirma que:

“os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.”

4. Cita também o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que dispõe 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 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” (fl. 8).

5. Diante das normas acima colacionadas, a consulente entende que “o direito ao aproveitamento do crédito se submete a princípios e conceitos amplos, inexistindo uma lista acerca dos mesmos” (fl. 8) e que os seguintes produtos ensejariam a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devido a sua essencialidade e relevância para o fornecimento dos lanches e sanduíches (fls. 8 a 12):

1. Caixa que acompanha o sanduiche

As tradicionais caixas dos sanduíches vêm sendo substituídas por lâminas de papel, que proporcionam “além da Sustentabilidade, redução de custo de frete, liberação de espaço físico nos estoques secos e uma ótima experiência para os Clientes” (doc.02).

Sendo assim, as caixas foram mantidas apenas nos sanduíches de maior tamanho (altura), pois conferem proteção e impedem o desmantelamento do lanche em virtude do seu manuseio antes da entrega ao cliente.

A ausência, naqueles casos em que utilizada (lanches de maior tamanho), privaria o sanduíche da sua qualidade, tanto visual como estrutural (essencialidade), e deixaria o alimento em contato direto tanto com as bancadas de serviço como com as mãos dos atendentes da linha de frente, responsáveis por recebe o dinheiro do cliente e repassar o alimento adquirido.

2. Lâminas (folhas de papel onde o sanduíche é embrulhado)

As lâminas, que como mencionado, por serem mais baratas e sustentáveis, vêm substituindo as caixas, são utilizadas para embalar os sanduíches vendidos pela Consulente.

Importante registrar que durante o processo de produção, não existe contato físico entre os funcionários responsáveis pela elaboração do lanche e aqueles encarregados da venda, até mesmo porque estes últimos estão em contato direto com dinheiro e com o público em geral.

Dessa forma, os empregados da produção, após preparar o sanduíche e embalá-lo, colocam o mesmo em uma bancada de metal inclinada, que leva o produto, devidamente embalado até o funcionário responsável pela entrega do produto.

Com isso, evita-se qualquer contato direto ou contaminação do lanche, seja pelas bancadas de serviço, seja pela pessoa incumbida da venda.

Neste sentido, a Resolução ANVS nº 216/04, que dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação, determina que:

4.10.4 O equipamento de exposição do alimento preparado na área de consumo deve dispor de barreiras de proteção que previnam a contaminação do mesmo em decorrência da proximidade ou da ação do consumidor e de outras fontes.

4.10.5 Os utensílios utilizados na consumo do alimento, tais como pratos, copos, talheres, devem ser descartáveis ou, quando feitos de material não-descartável, devidamente higienizados, sendo armazenados em local protegido.

4.10.6 Os ornamentos e plantas localizados na área de consumo ou refeitório não devem constituir fonte de contaminação para os alimentos preparados.

4.10.7 A área do serviço de alimentação onde se realiza a atividade de recebimento de dinheiro, cartões e outros meios utilizados para o pagamento de despesas, deve ser reservada. Os funcionários responsáveis por essa atividade não devem manipular alimentos preparados, embalados ou não.

Enfim, por questões sanitárias é necessário que todos os produtos, após produzidos, sejam acondicionados em embalagens, de forma que possam ser manuseados, permitindo que somente o cliente, ao final, tenha acesso direito ao sanduíche.

Assim sendo, não resta dúvidas acerca da essencialidade das lâminas, assim como das caixas, pois constituem o único elemento que protege o alimento de eventual contaminação desde a produção, até que seja consumido pelo cliente.

A relevância também está presente, de vez que a utilização decorre de imposição legal, sendo proibido que os alimentos sejam manipulados diretamente para entrega aos clientes.

3. Copo

As bebidas vendidas pela Consulente, no que se incluem os sucos, refrigerantes e Milk Shakes, são entregues em copos plásticos/papel descartáveis, em conformidade com a norma 4.10.5 da Resolução ANVS nº 216/04 mencionada anteriormente (4.10.5 Os utensílios utilizados na consumação do alimento, tais como pratos, copos, talheres, devem ser descartáveis ou, quando feitos de material não-descartável, devidamente higienizados, sendo armazenados em local protegido).

Trata-se, portanto, de um produto que constitui elemento estrutural e indispensável da execução do serviço, e cuja ausência impede o seu fornecimento.

4. Tampas para os copos de sucos e refrigerantes

As tampas dos copos são utilizadas para que o conteúdo não transborde ou seja derramado durante o manuseio pelos empregados da Consulente, ou pelos clientes no trajeto até a mesa de refeição.

São também essenciais para os pedidos adquiridos para viagem, uma vez que o transporte pelos clientes seria impossível sem as tampas.

Além disso, as tampas permitem a indicação clara sobre o seu conteúdo, pois no momento em que o líquido é coletado, o funcionário acopla a tampa e indica se se trata de um produto é normal ou diet.

Isso evita confusões na entrega aos clientes, o que poderia ser especialmente perigoso caso um produto normal fosse oferecido para uma pessoa diabética.

As tampas, portanto, são indispensáveis para a execução do serviço, pois evitam derramamento pelos empregados e clientes, permitem a realização de vendas para viagem e impedem a entrega de produtos normais para clientes que adquiriram bebidas diet, sendo que uma troca colocaria em risco a saúde e vida destes clientes.

5. Canudo

Os canudos são esterilizados e embalados individualmente e possuem duas funções básicas: higiene e conforto para o cliente.

Uma vez que os copos são empilhados e ficam expostos ao ar, sendo manuseados pelos funcionários e entregues para os clientes com o conteúdo escolhido (suco ou refrigerante), os canudos permitem que o consumo ocorra de forma higiênica, de maneira que a boca do cliente não precise ter contato com as bordas não higienizadas dos copos.

Além disso, os copos podem chegar a 700ml, e o seu peso pode ser desconfortável para algumas pessoas e principalmente crianças, de maneira que o canudo permite o consumo de maneira fácil e acessível a todos.

Os canudos são relevantes pois afiguram-se indispensáveis à própria prestação do serviço, seja por questões de higiene, seja por comodidade dos consumidores.

6. Embalagem para viagem

As embalagens para viagem utilizadas pela Consulente consistem em sacos de papel, onde são acondicionados os sanduíches e demais produtos adquiridos, e bases de plástico, onde são acomodados os copos de bebidas.

A Resolução ANVS nº 216/04 preconiza, em seu item 4.9.2 que “o armazenamento e o transporte do alimento preparado, da distribuição até a entrega ao consumo, deve ocorrer em condições de tempo e temperatura que não comprometam sua qualidade higiênico-sanitária. A temperatura do alimento preparado deve ser monitorada durante essas etapas”.

Ou seja, ao ser informada de que um produto não será consumido no local, seja ele levado pelo próprio consumidor ou por serviço de entrega, constitui obrigação legal da Consulente disponibilizar embalagem que assegure a manutenção das condições higiênico-sanitárias até o momento do consumo.

7. Embalagem da batata frita

As embalagens das batatas fritas possuem diversos tamanhos, sendo as mais básicas feitas de papel e as maiores de papelão, e possuem quatro funções básicas: (I) garantir que as porções entregues sejam do tamanho adequado; (II) permitir que as batatas fiquem acondicionadas em um local higiênico, até o seu consumo; (III) evitar que as batatas tenham contado direto, seja com a bandeja para consumo no local, seja com a embalagem para viagem; e (IV) absorver qualquer excesso de gordura remanescente.

Estas embalagens ficam fechadas, com o seu interior preservado do contado externo, sendo abertas apenas no momento do uso, quando as batatas são acondicionadas.

Na prática, seria impossível fornecer batatas para os clientes sem a utilização das embalagens, o que confirma a essencialidade das mesmas, tanto por ser elemento inseparável da execução do serviço, como por garantir a qualidade e quantidade do que está sendo vendido.

8. Guardanapo

Guardanapos são necessários para que os clientes possam consumir adequadamente os produtos, sem que seja necessário o contato direto com as mãos. A consulente fornece guardanapos lacrados em embalagens individuais, já em conformidade com os mais recentes protocolos de segurança, que visam, inclusive, prevenir contaminações pela COVID-19.

Pela natureza dos produtos vendidos, os guardanapos constituem utensílios utilizados descartáveis, utilizados na consumação do alimento, em conformidade com o já mencionado item 4.10.5 da Resolução ANVS nº. 216/04, sendo de fornecimento obrigatório pela Consulente.

6. Por fim, tece o seguinte questionamento, conforme fls. 12 e 13:

1) Conforme razões apresentadas, questiona a Consulente se poderá apropriar créditos de PIS e COFINS em relação aos produtos por ela adquiridos e listados abaixo, essenciais e que

constituem elemento estrutural e inseparável da sua atividade, e que em alguns casos são de fornecimento obrigatório por imposição legal:

- a) Caixa que acompanha o sanduíche;*
- b) Lâminas (folhas onde o sanduíche é embrulhado);*
- c) Copo;*
- d) Tampas para os copos de sucos e refrigerantes;*
- e) Canudo;*
- f) Embalagem para viagem;*
- g) Embalagem da batata frita;*
- h) Guardanapo.*

FUNDAMENTOS

7. A consulta em tela preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que merece ser conhecida.

8. Saliente-se, inicialmente, que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza a contribuinte exclusivamente para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentados pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

9. No âmbito da RFB, o processo de consulta se encontra atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, que recentemente revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, citada pela consulente, inclusive no tocante 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, onde a consulente deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

10. Cabe anotar, ainda, que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão

efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

11. A dúvida da consulente, pessoa jurídica franquada que realiza a exploração e a operação da atividade de restaurante e lanchonete, diz respeito à possibilidade de se apurarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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, calculados sobre suas despesas com: a) Caixa que acompanha o sanduíche; b) Lâminas (folhas onde o sanduíche é embrulhado); c) Copo; d) Tampas para os copos de sucos e refrigerantes; e) Canudo; f) Embalagem para viagem; g) Embalagem da batata frita; e h) Guardanapo.

12. 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, e baseia-se em um sistema de creditamento estabelecido no art. 3º dessas Leis, transcrito parcialmente a seguir:

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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

§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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Lei nº 10.637, de 2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

13. Sobre a apuração de créditos com base na aquisição de insumos a que se referem os atos legais citados, deve-se atentar que, por meio do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do referido acórdão:

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 SEQUINTE 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
Documento: 82073880 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 2
Superior Tribunal de Justiça 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

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 Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

15. Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18/12/2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer pertinentes à presente consulta:

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) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

(...)

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

15. *Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

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

(...)

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

(...)

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

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.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

61. Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do país para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

(...)

Conclusão

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

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

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

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

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

(...)

(grifou-se).

16. A dúvida da consulente, pessoa jurídica franquiada que realiza a exploração e a operação da atividade de restaurante e lanchonete, diz respeito à possibilidade de se apurarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de insumos em relação a uma extensa lista de itens, a seguir disposta: a) Caixa que acompanha o sanduíche; b) Lâminas (folhas onde o sanduíche é embrulhado); c) Copo; d) Tampas para os copos de sucos e refrigerantes; e) Canudo; f) Embalagem para viagem; g) Embalagem da batata frita; e h) Guardanapo.

17. De início, importante destacar que embora a atividade de restaurantes seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permite-se a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, referentes somente à venda de alimentos que eles tenham elaborado, conforme disposto na Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021:

20. Portanto, embora a atividade de restaurantes seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permite-se a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que eles tenham elaborado.

21. No presente caso, o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, também se aplica à produção e venda de alimentos pela consulente em circunstâncias similares, tais como o fornecimento de alimentos de produção própria para consumo domiciliar

ou as vendas de alimentos de produção própria realizadas por seus setores de padaria, confeitaria, lanchonete ou similares (grifou-se).

18. Antes de verificarmos se os gastos arrolados pela consulente se enquadram como insumos, é importante notar que o processo de produção efetuado por restaurantes difere do processo de fabricação. Conforme os parágrafos 33 a 35, o processo de produção dos restaurantes não está enquadrado no conceito de industrialização e, portanto, não inclui a colocação de embalagem de apresentação como uma fase do seu processo. Assim, a colocação de embalagem no produto, se houver, se dá após o fim do processo produtivo.

19. As embalagens e os itens descartáveis disponibilizados aos clientes, como copos, tampas para copos, canudos e guardanapos não fazem parte do processo de produção dos alimentos fornecidos aos clientes, e são, portanto, gastos posteriores à finalização do processo de produção.

20. Conforme definido na decisão do STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR e no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, gastos posteriores à finalização do processo de produção só podem gerar créditos de insumos se a legislação específica exigir tal gasto.

21. Embora a consulente tenha citado a Resolução da Anvisa nº 216, de 2004, ela não conseguiu comprovar a exigência normativa cabível aos seus gastos. Analise-se, por exemplo, os seguintes itens da mencionada Resolução:

4.10.4 O equipamento de exposição do alimento preparado na área de consumo deve dispor de barreiras de proteção que previnam a contaminação do mesmo em decorrência da proximidade ou da ação do consumidor e de outras fontes.

4.10.5 Os utensílios utilizados na consumo do alimento, tais como pratos, copos, talheres, devem ser descartáveis ou, quando feitos de material não-descartável, devidamente higienizados, sendo armazenados em local protegido.

22. O item 4.10.4 não se refere ao produto fornecido pela consulente e sim às instalações necessárias à exposição de alimentos preparados na área de consumo dos mesmos. Perceba-se que nem os itens descartáveis são de fornecimento obrigatório pelos restaurantes.

23. Por evidente, esses itens propiciam maior praticidade e higiene aos clientes, entretanto 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.

CONCLUSÃO

24. Diante do exposto, responde-se à consulente que os gastos com a caixa que acompanha o sanduíche, com as lâminas de folha em que o sanduíche é embrulhado, com os copos

para bebidas e suas tampas, com os canudos, com os guardanapos, com a embalagem da batata frita e com as embalagens para viagem apresentados em sua consulta não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, uma vez que são gastos posteriores ao processo de produção e não são exigidos por legislação específica.

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

Assinatura digital

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

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

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos dos artigos 43 da IN 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 da Cosit