



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	24 – COSIT
DATA	14 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: REGIME NÃO CUMULATIVO. SUPERMERCADISTA. PRODUÇÃO E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ALIMENTAÇÃO.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

MATERIAIS E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO, LIMPEZA, DEDETIZAÇÃO E REMOÇÃO DE RESÍDUOS, UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos utilizados, na espécie dos autos, em virtude de imposição do Decreto-Lei nº 986, de 1969, da Portaria SVS/MS nº 326, de 1997, da Portaria CVS/SP nº 22, de 2020, das Resoluções da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 275, de 2002, e nº 216, de 2004, bem como da Nota Técnica nº 18/2020/SEI/GIALI/GGFIS/DIRE4/Anvisa, na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos por supermercadista, dada a sua relevância, podem, em princípio, ser considerados insumos para efeito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, com fundamento na Seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, desde que sejam obedecidos todos os demais requisitos legais e normativos referentes ao creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 e 176; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: SUPERMERCADISTA. PRODUÇÃO E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ALIMENTAÇÃO.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

MATERIAIS E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO, LIMPEZA, DEDETIZAÇÃO E REMOÇÃO DE RESÍDUOS, UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos utilizados, na espécie dos autos, em virtude de imposição do Decreto-Lei nº 986, de 1969, da Portaria SVS/MS nº 326, de 1997, da Portaria CVS/SP nº 22, de 2020, das Resoluções da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 275, de 2002, e nº 216, de 2004, bem como da Nota Técnica nº 18/2020/SEI/GIALI/GGFIS/DIRE4/Anvisa, na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos por supermercadista, dada a sua relevância, podem, em princípio, ser considerados insumos para efeito de apropriação de créditos da Cofins no regime de apuração não cumulativa, com fundamento na Seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, desde que sejam obedecidos todos os demais requisitos legais e normativos referentes ao creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 e 176; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

RELATÓRIO

Sob exame, consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe (fls. 6-20) sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela Instrução Normativa nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. Informa que, de acordo com seu ato constitutivo (fls. 27-28), seu objeto social consiste em:

a) comércio atacadista e varejista de gêneros alimentícios em geral, produtos de perfumaria e higiene em geral, materiais de limpeza, graxas e óleos, elementos para iluminação, medicamentos, ferramentas, produtos de cutelaria, materiais de construção, produtos elétricos e eletrônicos, produtos óticos, discos, fitas cassetes, CDs, artigos de papelaria, publicações periódicas em geral, artigos e materiais didáticos e de desenho, jogos, brinquedos e passatempos, móveis e artigos de mobiliário em geral, artigos e utensílios domésticos, colchões, travesseiros, roupas de cama, mesa, banho e cozinha, roupas e acessórios de vestuário em geral, artigos de armarinho em geral, tabaco e artigos para fumantes e outros artigos manufaturados;

b) a prestação de serviços na área de alimentação;

c) atividades comerciais e industriais complementares à sua atividade principal;

d) beneficiamento, venda, importação e exportação de produtos agrícolas e industriais;

e) estacionamento de veículos;

f) participação em outras sociedades como sócia ou acionista;

g) gestão de ativos intangíveis não financeiros.

3. Elucida ter como atividade preponderante o comércio varejista de gêneros alimentícios em geral, perecíveis e não perecíveis, entre outros produtos, além **da prestação de serviços na área de alimentação.**

4. Ressalta que, **entre os produtos alimentícios**, há aqueles objeto de mera comercialização/revenda, bem como os **produzidos pela própria consultante**, pelo que se sujeita a uma série de normas rígidas estabelecidas pelas autoridades administrativas e órgãos vinculados à vigilância sanitária que a obrigam à assunção de despesas necessárias em suas áreas de atividade destinadas à limpeza, conservação e coleta de resíduos.

5. Salaria que os referidos atos preveem normas e procedimentos obrigatórios de higiene relacionados à limpeza, desinfecção e dedetização destinados aos estabelecimentos comerciais e produtores artesanais de alimentos, incluindo regras acerca das instalações, iluminação, ventilação, armazenamento e remoção de lixo, manuseio e transporte de equipamentos e produtos, higienização, uso de vestuário adequado, sistema de controle de pragas, dentre muitos

outros, pelo que a consulente despense recursos com materiais de limpeza e higienização, bem como com a respectiva contratação de serviços voltados para a conservação, limpeza de ativos e remoção de resíduos.

6. Destaca que as despesas com limpeza, conservação e coleta de resíduos não são mera liberalidade da peticionante, mas decorrem de obrigação legal, constituindo, pois, uma necessidade para viabilizar seu objeto social, de modo que o não atendimento dos normativos e exigências sanitárias que envolvem a fabricação e comercialização de alimentos inviabilizaria o exercício regular de suas atividades, custando-lhe a imposição de penalidades e até mesmo a interdição parcial ou total dos seus estabelecimentos.

7. Afirma que o dispêndio com materiais e contratação de serviços de limpeza e remoção de resíduos são elementos essenciais para a atividade da consulente, caracterizando insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tendo em atenção a definição desse conceito de insumos na legislação de regência, na forma estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial Repetitivo (Resp) nº 1.221.170/PR, sobre o qual tece considerações, referindo, outrossim, disposições correlativas da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a qual foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

8. Assinala que as despesas suportadas com a aquisição de materiais de limpeza e higienização, bem como com a respectiva contratação de serviços voltados para a conservação, limpeza de ativos e remoção de resíduos, dedetização, dentre outros, constituem insumos para fins de creditamento das contribuições em questão, à luz dos critérios da essencialidade e relevância.

9. Esclarece que as citadas despesas são destinadas exclusivamente para a limpeza, higienização e conservação de ativos das áreas produtivas/operacionais dos seus estabelecimentos — não incluindo, portanto, a área administrativa —, sendo também direcionadas à remoção de resíduos e à dedetização, dentre outros dispêndios correlatos.

10. Reitera que os dispêndios em apreço, além de relevantes e essenciais, não são mera liberalidade sua, mas decorrem de obrigação legal. Cita, como exemplos de normas cogentes a que se sujeita, os seguintes atos:

a) Portaria da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde nº 326, de 30 de julho de 1997, que Aprova o Regulamento Técnico de Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos (fls. 45-53);

b) Portaria do Centro de Vigilância Sanitária do Estado de São Paulo nº 22, de 2 de dezembro de 2020, que Estabelece os requisitos essenciais de Boas Práticas de Fabricação (BPF) para alimentos de origem vegetal fabricados sob a forma artesanal, no âmbito do Estado de São Paulo (fls. 54-78);

c) Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) nº 216, de 15 de setembro de 2004, que Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação (fls. 79-87);

d) RDC Anvisa nº 275, de 21 de outubro de 2002, que Dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos (fls. 88-110);

e) Nota Técnica nº 18/2020/SEI/GIALI/GGFIS/DIRE4/Anvisa, que versa sobre covid-19 e as Boas Práticas de Fabricação e Manipulação de Alimentos (fls. 111-120); e

f) Decreto-Lei nº 986, de 21 de outubro de 1969, que institui normas básicas sobre alimentos (fls. 121-130).

11. No tocante à possibilidade de apropriação de créditos referentes a materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, colaciona os itens 98 a 101 da seção 7.4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (o qual a peticionária identifica erroneamente como Solução de Consulta Cosit), frisando entender que esta Secretaria Especial compreende que constituem insumos as despesas com materiais e contratação de serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados não apenas pelas empresas do setor de alimentos, mas também por toda pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços.

12. Alega que, em caso similar ao presente, a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021 — cuja destinatária é empresa do setor de comércio varejista de mercadorias, mormente alimentos, incluindo atividades secundárias de padaria, confeitaria, açougue, lanchonete etc. — constatou a possibilidade de desconto de créditos referentes a dispêndios com serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos.

13. Recorda haver posicionamentos desta Coordenação-Geral na direção de que despesas vinculadas à atividade da empresa, decorrentes de obrigação legal, conferem direito ao crédito das contribuições, trazendo à baila, neste sentido, as Soluções de Consulta Cosit nº 2, de 10 de janeiro de 2020, nº 32, de 30 de março de 2020, e nº 45, de 28 de maio de 2020.

14. Em abono de sua tese, chama também à colação acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a respeito da possibilidade de tomada de créditos das contribuições em relação a gastos com materiais de desinfecção.

15. Neste ponto, é curial reproduzir estes excertos do texto peticional:

[...]

*33. Destaca-se que os mencionados normativos regulamentam normas e procedimentos os quais, repisa-se, possuem caráter **obrigatório** e precidem (**sic**) de observância pela CONSULENTE no exercício das suas atividades empresariais, sendo que os quais referem-se, mas não se limitando, a higiene, limpeza, armazenamento e remoção de lixo, uso de vestuário adequado, dentre outros.*

34. *Veja-se que o dispêndio de gastos mensais com materiais de limpeza e higienização, bem assim com a respectiva contratação de serviços voltados para a conservação, limpeza de ativos e remoção de resíduos, não trata de mera recomendação ou faculdade, mas sim, em verdade, de uma imposição obrigatória à CONSULENTE.*

35. *E essa imposição, em observância às regras sanitárias, decorre da própria natureza dos serviços da CONSULENTE, pois faz-se necessário o cumprimento dos requisitos essenciais de Boas Práticas para Serviços de Alimentação e de Procedimentos Operacionais Padronizados para os estabelecimentos comerciais, a fim de garantir as condições higiênico-sanitárias dos alimentos.*

[...]

43. *Nesse contexto, considerando-se que os dispêndios com materiais e serviços para limpeza, bem assim a título de coleta de resíduos, **são decorrentes de regras obrigatórias estabelecidas por órgãos regulatórios e que, portanto, são bens cuja aquisição é condição sine qua non da industrialização do produto final** e, sendo assim, trata-se de uma despesa necessária, configura-se o conceito de insumo de PIS/Cofins à luz dos critérios da essencialidade e relevância.*

44. *Assim, a CONSULENTE entende que as despesas com materiais e serviços para limpeza e dedetização, bem assim a título de coleta de resíduos, estão enquadradas no conceito de **despesas necessárias** e, assim, preenchem os critérios da **essencialidade e da relevância** para fins de definição de insumos e de creditamento do PIS e da Cofins.*

45. *O critério da **essencialidade** está presente na medida em que essas despesas são obrigatórias, pertinentes e viabilizam os serviços prestados pela CONSULENTE, de forma que, se retirados ou não incorridos, impossibilitariam o exercício de seu objeto social.*

46. *O critério da **relevância** também está evidenciado, uma vez que, sem as despesas com limpeza, remoção de resíduos e dedetização, a execução das atividades da CONSULENTE restaria inviabilizada, sobretudo, por inobservância das regras sanitárias.*

47. *A corroborar os argumentos acima, importante destacar que a IN RFB nº 1.911/2019 prevê expressamente, em seu art. 172, § 1º, incisos I e X, que no conceito de insumos se enquadram **bens e serviços utilizados para viabilizar as atividades da empresa e exigidos por imposição de lei**. Veja-se:*

“Art. 172. (...).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

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

(...)

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).”

48. Desse modo, (i) seja pela relevância e essencialidade para as atividades da CONSULENTE e (ii) seja pela **obrigatoriedade legal** de custeio dessas despesas para viabilizar sua prestação de serviços - é fato que as despesas com materiais e contratação de serviços de limpeza e remoção de resíduos **caracterizam-se como insumos** e, assim, a CONSULENTE entende fazer jus à apropriação dos créditos de PIS e Cofins em relação a essas despesas, interpretando que sua condição fática **se subsume ao quanto previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sendo este o objeto da presente consulta tributária.**

49. Diante do exposto:

> Considerando que as despesas com materiais e contratação de serviços de limpeza e remoção de resíduos são essenciais e relevantes a prestação dos serviços da CONSULENTE;

> Considerando que as despesas com materiais e contratação de serviços de limpeza, remoção de resíduos e dedetização de suas áreas de atividade/operacional são despesas obrigatórias por disposição legal (como é o caso das normas de vigilância sanitária);

> **A CONSULENTE questiona a esse I. Órgão de Consulta se está correto seu entendimento no sentido de que as referidas despesas com a aquisição de materiais e contratação de serviços de limpeza, dedetização e remoção de resíduos, NA CONDIÇÃO DE INSUMOS DE SUA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (essencialidade/relevância), lhe conferem direito ao creditamento do PIS e da Cofins, interpretando que sua condição fática se subsume ao quanto previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03?**

[...]

(grifos do original)

16. A exordial vem instruída com cópias do contrato social (fls. 22-37), do recibo de entrega da EFD-Contribuições (fls. 38-40) e de notas fiscais de aquisição dos insumos (fls. 41-44).

17. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

18. Preliminarmente, destaca-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe 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.

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

20. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos referidos 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 estes e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas 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.

21. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela Instrução Normativa nº 2.058, 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.

22. Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e respalda o sujeito passivo que a 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.

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

24. Nota-se que o cerne da questão está na averiguação da possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a dispêndios listados pela consulente como insumos, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com idênticas redações, abaixo reproduzido:

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)

25. Neste diapasão, dada a sua grande semelhança com a matéria ora em análise, importa reproduzir trechos da suso aludida Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 25 de março de 2021, e que, nos termos do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa nº 2.058, de 2021,¹ tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada ao tema.

Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

ATIVIDADES COMERCIAIS. REVENDA DE BENS. IMPOSSIBILIDADE.

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 referida 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.

RESTAURANTES. VENDA DE REFEIÇÕES. POSSIBILIDADE.

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.

[...]

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO. MATERIAIS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não

¹ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e [...]

cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 550, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 30 DE MARÇO DE 2020.

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

(...)

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como atividade econômica principal o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, correspondente ao código 47.11-3/02 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), além de exercer as seguintes atividades secundárias:

- a) padaria e confeitaria com predominância de revenda (CNAE 47.21-1/02);*
- b) comércio varejista de carnes - açougues (CNAE 47.22-9/01);*
- c) comércio varejista de móveis (CNAE 47.54-7/01);*
- d) comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação (CNAE 47.52-1/00);*
- e) restaurantes e similares (CNAE 56.11-2/01);*
- f) fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para consumo domiciliar (CNAE 56.20-1/04);*
- g) lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares (CNAE 6.11-2-03);*
- h) comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (CNAE 46.37-1/99);*
- i) comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo (CNAE 47.53-9/00);*
- j) comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática (CNAE 47.51-2/01); e*
- k) fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria (CNAE 10.91-1/02).*

2. A consulente relata que, para realizar suas atividades econômicas, deve seguir normas rígidas de higiene alimentar referentes à limpeza, desinfecção e

dedetização de ativos produtivos, estabelecidas pela vigilância sanitária e pelos demais órgãos regulamentadores. Como exemplo, cita os seguintes atos:

a) Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997, que Aprova o Regulamento Técnico de Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos;

b) Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 216, de 15 de setembro de 2004, que Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação;

c) Resolução da Diretoria Colegiada RDC nº 275, de 21 de outubro de 2002, que Dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos; e

d) Anexos VI e VII da Norma Regulamentadora nº 12 - Segurança no Trabalho em Máquinas e Equipamentos, aprovada pela Portaria MTb nº 3.214, de 8 de junho de 1978.

3. Em seguida, transcreve as ementas do Recurso Especial 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que tratam do conceito de insumo para fins de apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

4. Isso posto, expõe seu entendimento sobre a matéria e indaga:

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

Fundamentos

[...]

9. Na presente consulta, a interessada informa as atividades econômicas que são exercidas por ela e indaga se os dispêndios referentes à aquisição de determinados bens e serviços empregados nessas atividades podem ser apropriados como créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, para fins de apuração não cumulativa dessas contribuições.

10. Ao referir-se às suas atividades econômicas, a consulente registra que está sujeita a “normas rígidas de higiene alimentar referente a limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos”.

10.1 Em vista disso, as atividades citadas na consulta serão agrupadas em duas categorias:

a) no primeiro grupo (atividades meramente comerciais), as atividades que se referem expressamente ao comércio de **bens em geral** (itens 'b', 'c', 'd', 'h', 'i' e 'j' do primeiro parágrafo), acrescidas das **atividades meramente comerciais** referentes à revenda de produtos que sejam produzidos por terceiros e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo; e

b) no segundo grupo (demais atividades), as atividades de venda de **alimentos** que sejam produzidos pela própria consulente e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo, **que não se caracterizam como atividades meramente comerciais**.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

11. A apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos está prevista nos arts. 3ºs, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que determinam:

[...]

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a atividades comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

[...]

14. Examinando o texto transcrito no parágrafo anterior, verifica-se que, conforme esclarecido na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se que não existem insumos na atividade de revenda de bens.

15. Consequentemente, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a atividades meramente comerciais, na modalidade aquisição de insumos.

16. Em relação à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes às outras hipóteses apresentadas pela consulente, deve ser verificado o atendimento simultâneo de requisitos relativos às naturezas (i) das atividades da pessoa jurídica e (ii) dos dispêndios em questão.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes à venda de alimentos de produção própria, na modalidade aquisição de insumos.

17. Passa-se ao exame dos dispêndios vinculados às atividades de venda de alimentos que sejam produzidos pela própria consulente e que se enquadrem nas hipóteses dos itens 'a', 'e', 'f', 'g', e 'k' do primeiro parágrafo, quanto ao requisito "natureza das atividades da pessoa jurídica".

18. *Acerca da possibilidade de restaurantes apropriarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes à venda de alimentos que tiverem sido produzidos por eles, esta Cosit exarou a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, publicada no DOU de 26 de dezembro de 2017, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>), que, nos termos do art. 9º 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.*

19. *Os trechos importantes para o esclarecimento da presente questão são descritos abaixo:*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE CARNES. PREPARO DE REFEIÇÕES. RESTAURANTES.

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização, por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, haja vista realizarem produção de bens destinados à venda.

[...]

Fundamentos

[...]

36. *Como se vê pelo teor da SD Cosit nº 7, de 2016, em especial pelos parágrafos 32, 38 e 39, o creditamento em relação a insumos é destinado às atividades de produção de bens para venda e de prestação de serviços, sendo vedado às pessoas jurídicas que exercem atividade comercial. Ocorre que a atividade de bares e restaurantes é eminentemente comercial e, assim, não lhes seria permitido apurar créditos sobre insumos.*

37. *Nos âmbitos estadual e municipal, por exemplo, há muito se definiu que os restaurantes são sujeitos ao ICMS e não ao ISS. Nesse sentido, a Jurisprudência é inequívoca:*

[...]

39. *Forçoso assim concluir que o fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes tem um caráter essencialmente misto, tendo em vista haver, indubitavelmente, a venda de mercadorias em conjunto com uma prestação de serviços. Esta última, porém, é acessória à venda de alimentos, notabilizando-se o caráter comercial da atividade, sendo o serviço apenas um*

meio para o fornecimento da mercadoria final, consubstanciada pela refeição.

40. *No entanto, ainda que os restaurantes forneçam mercadorias com a realização de uma prestação de serviço, desempenhando uma atividade de caráter nitidamente misto, consoante antes se elucidou, ao fim, precipuamente, o que ocorre é a disponibilização de um produto. Inclusive, as suas receitas sofrem a incidência do ICMS, e não do ISS. Apesar desse fato não ser, por si só, capaz de caracterizar o propósito da atividade desenvolvida por uma pessoa jurídica, já é um indício da preponderância da circulação de mercadorias sobre a prestação de serviços.*

41. ***De fato, nos restaurantes, o serviço é apenas um meio, um instrumento para que se alcance o seu objetivo último, que é a venda de uma mercadoria a um consumidor final. Portanto, deve-se reconhecer que há a concretização da prática de comércio a varejo nas atividades desenvolvidas pelos bares, restaurantes e similares.***

42. *Dessa forma, estaria, a princípio, excluída a possibilidade de os bares e restaurantes apurarem créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, ou, mesmo, com fundamento no art. 15, II, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

43. ***No entanto, a questão merece uma análise mais aprofundada, uma vez, embora sendo uma atividade eminentemente comercial, os restaurantes não realizam revenda dos bens adquiridos para preparo das refeições. Além disso, as hipóteses de creditamento sobre insumos previstas nos aludidos dispositivos legais são mais amplas que o conceito de industrialização. De fato, a hipótese legal é de créditos sobre a aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. A esse respeito, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº 183 – Cosit, de 17 de março de 2017, cuja íntegra está também disponível no sítio eletrônico da RFB, anteriormente mencionado, e da qual se destacam os seguintes excertos (sem os destaques no original):***

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA E AÇOUQUE. COMBUSTÍVEIS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

No caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açougue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637,

de 2002) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;

[...]

20. A atividade de padaria não é considerada industrialização por expressa vedação do art. 5º, I, a, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Entretanto, não há que se negar que apesar de não realizar industrialização, a padaria do supermercado, em regra, produz bens destinados à venda, como, por exemplo, alimentos que serão comercializados: pães, bolos, dentre outros. Por conseguinte, os bens utilizados como insumos na produção desenvolvida por essa atividade satisfazem a exigência da legislação ora citada para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

21. Dessa forma, o gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado gera direito ao crédito na modalidade aquisição de insumos para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência não cumulativo.

[...]

44. Da mesma forma, também os restaurantes, apesar de não realizarem industrialização, produzem bens destinados à venda, a saber, as refeições que comercializam. Assim sendo, é de se entender que os bens utilizados como insumos na produção de tais refeições satisfazem as exigências da legislação analisada pela SD Cosit nº 7, de 2016, para a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos.

(negritos dos itens 41, 43 e 44 são da presente solução de consulta; demais destaques são do original)

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.

22. Tendo sido constatada a possibilidade de que a consulente, caso sejam atendidos os demais requisitos da legislação de regência, aproprie créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a alimentos por ela produzidos e vendidos em seus setores dedicados às atividades de restaurante, padaria,

confeitaria, lanchonete, etc. (requisito natureza das atividades da pessoa jurídica), passa-se a verificar se seus dispêndios com (i) contratação de serviço de limpeza, higiene, dedetização, conservação e remoção de resíduos, e (ii) aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIS) e material de conservação e limpeza também geram direito à apropriação dos referidos créditos.

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de conservação e de remoção de resíduos, e a materiais de conservação na modalidade aquisição de insumos.

23. *No que se refere à contratação de serviços de conservação e de remoção de resíduos, bem como à aquisição de materiais de conservação, cumpre registrar que a consulente não esclarece em que consistem esses serviços e materiais, nem as circunstâncias em que eles são empregados.*

24. *Por se tratar de informações essenciais para o exame da possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas circunstâncias relatadas na presente consulta, a parte da indagação da consulente a que se refere a esses serviços e materiais deve ser declarada ineficaz, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina:*

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexistência ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

[...]

Verificação da possibilidade de apropriação de créditos referentes a dispêndios com serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, bem como materiais de limpeza, na modalidade aquisição de insumos.

28. *O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, apresenta a seguinte análise da possibilidade de apropriação de créditos referentes a serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, na modalidade aquisição de insumos:*

[...]

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

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

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

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

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

[...]

29. *Portanto, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos (utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços) podem ser considerados insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

Conclusão

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

a) o exercício de atividades comerciais não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos;

b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, restaurantes e outras pessoas jurídicas que produzem alimentos para venda podem apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos, uma vez que as referidas pessoas jurídicas produzem bens destinados à venda;

[...]

d) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, podem ser apropriados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes à contratação de serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, bem como à aquisição de materiais de limpeza utilizados nos referidos ativos; e

e) sua indagação sobre serviços e materiais de conservação, e a serviços de remoção de resíduos, é ineficaz.

26. Dispõem estas passagens do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO 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”.

Fundamentos

[...]

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.

(...)

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

[...]

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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

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

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

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

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.*

[...]

27. A indigitada Instrução Normativa nº 1.911, de 2019, foi revogada pela Instrução Normativa nº 2.121, de 2022, e esta preconiza:

IN RFB nº 2.121, de 2022

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):

[...]

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:

[...]

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;

[...]

28. Em face do exposto, percebe-se que, com efeito, os materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos utilizados pela ora requerente, relacionados com a produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos, podem, em certa medida, constituir insumos para efeito de creditamento das contribuições em tela, de acordo com a seção 7.4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

29. Outrossim, infere-se que, com mais forte razão ainda, a caracterização daqueles materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos como insumos decorre de sua relevância em função de sua integração, por imposição da legislação sanitária dos alimentos elencada no parágrafo 10 acima, ao processo de produção e/ou de prestação de serviços em causa, na forma da seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

30. Por fim, ressalva importante deve ser dada em relação ao setor de açougue, que ordinariamente é encontrado em supermercados. Esta atividade não configura como produção de bens destinados à venda nem como uma prestação de serviço. Promove apenas a revenda de produtos com algum tipo de modificação, como, por exemplo, desossa e limpeza da carne, fatiamento de frios, etc. É o que se depreende do item 25 dos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017,² que, nos termos do inciso I do art. 33 da Instrução Normativa nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada a matéria. Transcreve-se (sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2017

Fundamentos

[...]

25. A atividade de açougue, em regra, não é considerada industrialização, nem tampouco produção de bens destinados à venda, já que promove apenas a revenda de produtos com algum tipo de modificação, como, por exemplo, desossa e limpeza da carne, fatiamento de frios, etc.

[...]

31. Dessa forma, no caso de insumos utilizados tanto em atividades de produção de bens ou prestação de serviços quanto nas atividades de revenda de bens, como somente haverá direito a crédito em relação às atividades de produção de bens e prestação de serviços, para determinar as aquisições que darão direito a crédito, deverá ser feito um rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade que atribua o crédito proporcionalmente às atividades de produção de bens e de prestação de serviços, consoante item 52 dos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 37, de 18 de março de 2021,³ entendimento também vinculante pelo mesmo dispositivo legal transcrito no item anterior. Vejamos (negrito do original):

Solução de Consulta Cosit nº 37, de 2021

Fundamentos

[...]

² Disponível na íntegra em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81525> (acesso em 13 mar. 2023)

³ Disponível na íntegra em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116268> (acesso em 13 mar. 2023)

INSUMOS COM UTILIZAÇÃO MISTA

52. *No caso de insumos utilizados tanto em atividades de produção de bens ou prestação de serviços quanto nas atividades de revenda de bens, como somente haverá direito a crédito em relação às atividades de produção de bens e prestação de serviços, para determinar as aquisições que darão direito a crédito, deverá ser feito **um rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade que atribua o crédito proporcionalmente às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.***

[...]

CONCLUSÃO

32. Diante do exposto, depreende-se que:

32.1. em consonância com a orientação firmada pela Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021, com fundamento na seção 7.4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência;

32.2. os materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos utilizados, na espécie dos autos, em virtude de imposição do Decreto-Lei nº 986, de 1969, da Portaria SVS/MS nº 326, de 1997, da Portaria CVS/SP nº 22, de 2020, das Resoluções da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 275, de 2002, e nº 216, de 2004, bem como da Nota Técnica nº 18/2020/SEI/GIALI/GGFIS/DIRE4/Anvisa, na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos por supermercadista, dada a sua relevância, podem, em princípio, ser considerados insumos para efeito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, com fundamento na Seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, desde que sejam obedecidos todos os demais requisitos legais e normativos referentes ao creditamento.

Assinatura digital

Roberto Petrúcio Herculano de Alencar
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF04

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

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