



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

**PROCESSO** 00000.000000/0000-00

**SOLUÇÃO DE CONSULTA** 193 – COSIT

**DATA** 27 de junho de 2024

**INTERESSADO** CLICAR PARA INSERIR O NOME

**CNPJ/CPF** 00.000-00000/0000-00

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

ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO DE JAZIDAS. DESMOBILIZAÇÃO DE MINA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que explora jazidas minerais não pode utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumos, apurados nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, decorrentes de dispêndios com a desmobilização de mina, após seu exaurimento, tendo em vista que: 1) são despesas com itens: a) estranhos à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços; e b) exigidos pela legislação à pessoa jurídica como um todo; 2) não são despesas com itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado seja disponibilizado para venda; e 3) a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda dos produtos comercializados.

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

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

ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO DE JAZIDAS. DESMOBILIZAÇÃO DE MINA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que explora jazidas minerais não pode utilizar créditos da Cofins na modalidade insumos, apurados nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, decorrentes de dispêndios com a desmobilização de mina, após seu exaurimento, tendo em vista que: 1) são despesas com itens: a) estranhos à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços; e b) exigidos pela legislação à pessoa jurídica como um todo; 2) não são despesas com itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado seja disponibilizado para venda; e 3) a

circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda dos produtos comercializados.

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

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta acerca de dispositivo da legislação tributária relativa à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Informa ser pessoa jurídica de direito privado e desenvolver, entre outras atividades, o *“aproveitamento de jazidas minerais no território nacional, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais”*.

3. De maneira geral, afirma a consulente que o ciclo de vida de uma mina, em regra, envolve as etapas de estudo de viabilidade, de implantação de operação, de fechamento e de pós-fechamento.

4. E no que tange ao fechamento de uma mina, explicita que *“envolve o descomissionamento progressivo dos seus ativos, conforme planejamento prévio detalhado e dinâmico, que é objeto de constante atualização para adequação às modificações das características socioambientais e culturais da área de influência das minas da empresa”*.

5. Nesse contexto, *“considerando-se a natureza da atividade minerária, a circunstância de que os direitos minerários de um mesmo estabelecimento podem se exaurir de maneira assíncrona e o fato de o planejamento para recomposição ambiental”* fazer *“parte do próprio projeto de licenciamento/autorização de lavra”*, infere que *“o planejamento do fechamento de mina permeia grande parte dos processos associados aos empreendimentos minerários (pesquisa, implantação, operação e desativação), e não apenas ao encerramento das atividades”*.

6. Frisa a consulente que *“a desmobilização de uma mina ocorre frequentemente com a continuação da exploração em outros locais do mesmo complexo minerador”*.

7. Ademais, afirma que a *“desmobilização de minas configura obrigação decorrente da legislação ambiental brasileira, que visa a recuperar o meio ambiente”*, isso nos termos do art. 225, § 2º da Constituição Federal, do art. 43-A do Decreto-lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, e do art. 32 do Decreto nº 9.406, de 12 de junho de 2018.

8. E acresce que para *“o cumprimento da legislação regulatória e ambiental, a Consulente precisa adquirir uma série de bens e serviços imprescindíveis para a desmobilização de*

*minas, como, por exemplo: serviços de construção civil (escoramento, contenções de encostas, sondagem, perfuração de poços, drenagem, terraplanagem e desmonte de rochas), demolição, levantamento geofísico, estudos geológicos, movimentação interna, içamento de cargas, estudos e projetos de engenharia, instalação, manutenção e montagem de estruturas metálicas, acompanhamento e fiscalização de obras, reflorestamento e remoção de rejeitos”.*

9. É entendimento da consulente que o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, bem como o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, lhe conferem “*direito a créditos de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins os bens e serviços que sejam adquiridos e empregados como insumo na produção de bens*”, especialmente perante a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, tendo em vista “*a adoção de um conceito de insumos ligado à essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo*” pela Corte.

10. Salaria ainda a interessada que em referido julgado, “***especial importância foi conferida para os bens e serviços que, por imposição legal, fazem parte da cadeia produtiva. Nesse caso, não há como questionar a sua relevância, que decorre do próprio Direito.***”

11. Cita o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, para inferir que “*os bens e serviços empregados na desmobilização de minas estão inseridos no contexto amplo do processo produtivo da Consulente, especialmente quando se considera a atividade do complexo minerário como um todo*”. E adiciona que “*não obstante, tal parecer expressamente reconhece o direito de crédito no caso de os dispêndios posteriores à produção que decorrerem de obrigação legal*”.

12. Afirma enfim a interessada que foi nesse sentido a previsão contida na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, assim como o entendimento proferido por esta Coordenação na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 6 de janeiro de 2021, na qual se “*ratificou a possibilidade de uma empresa dedicada ao curtimento de couro tomar créditos de não-cumulatividade relativamente a dispêndios com tratamento de efluentes*”.

13. Nesses termos, entende a consulente que assim “*como na hipótese examinada pela Cosit*”, “*os gastos decorrentes da desmobilização de minas decorrem de normas legais que visam à proteção do meio ambiente e, portanto, devem ser considerados relevantes para a atividade de produção mineral, conferindo direito ao creditamento em relação à Contribuição ao PIS e à Cofins*”.

14. Explicitando, “*na perspectiva da Consulente, os dispêndios com o descomissionamento de minas são passíveis de creditamento, por tratar-se de obrigações legais. Ainda que sejam considerados como realizados após a produção mineral, esses gastos decorrem de obrigação legal, sendo passíveis de creditamento na forma do art. 3º, II da Lei 10.637/02, do art. 3º, II da Lei 10.833/03, do art. 172, § 1º, I, da IN RFB 1.911/2019 e do item 59 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e da SC Cosit nº 1/2021*”.

15. Perante todo o exposto, a interessada apresenta o seguinte questionamento:

*“i) Considerando-se que a desmobilização de mina é obrigação legal do minerador, na forma art. 32 do Decreto nº 9.406/2018 c/c art. 43-A do Decreto Lei nº 227/1967 - Código de Minas, é correto afirmar que os bens e serviços utilizados na desmobilização de mina são classificados como insumos para fins do 3º, II da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, II, 10.637/2002, de modo a conferir créditos de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins?”*

## FUNDAMENTOS

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

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

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

19. Feitas estas ressalvas e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, passa-se à análise do questionamento.

20. Por meio da presente consulta, a interessada pretende esclarecer se os dispêndios com bens e serviços aplicados na desmobilização de minas podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no conceito de insumos, nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

21. Como se extrai do relatado na petição, a desmobilização faz parte do processo de fechamento de uma mina, o qual ocorre após exploração de recursos minerais e subsequente exaurimento. De acordo com a consulente, tal desmobilização decorre de imposição legal a que está submetida devido às exigências contidas:

21.1. no § 2º do art. 225 da Constituição Federal, que exige daquele que explorar recursos minerais, a recuperação do meio ambiente:

*“Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.*

(...)

*§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.*

(...)”

21.2. no art. 43-A do Decreto-lei nº 227, de 1967, que assim dispõe em igual sentido, incluindo no processo de recuperação do ambiente degradado, o fechamento e o descomissionamento da mina:

*“Art. 43-A. O titular de concessão de lavra deverá cumprir as obrigações previstas neste Decreto-Lei e na legislação ambiental pertinente, incluídas a recuperação do ambiente degradado e a responsabilização civil, no caso de danos a terceiros decorrentes das atividades de mineração, sem prejuízo das sanções administrativas e penais. (Incluído pela Lei nº 14.066, de 2020)*

*Parágrafo único. A recuperação do ambiente degradado prevista no caput deste artigo deverá abarcar, entre outros, o fechamento da mina e o descomissionamento de todas as instalações, incluídas barragens de rejeitos, de acordo com a legislação vigente. (Incluído pela Lei nº 14.066, de 2020)”; e*

21.3. no art. 32 do Decreto nº 9.406, de 2018, que exige como requisito para o requerimento de concessão de lavra, plano de aproveitamento econômico contendo plano de fechamento da mina:

*“Art. 32. O plano de aproveitamento econômico, firmado por profissional legalmente habilitado, é documento obrigatório do requerimento de concessão de lavra e deverá conter, além dos documentos e das informações exigidas pelo art. 39 do Decreto-Lei nº 227, de 1967 - Código de Mineração, descrição das instalações de beneficiamento, indicadores relativos às reservas e produção e plano de fechamento da mina, nos termos estabelecidos em Resolução da ANM.”*

22. Assim, tendo em vista referidas exigências da legislação específica, indaga a interessada se os bens e os serviços imprescindíveis à desmobilização de mina por ela explorada podem ser considerados insumos de suas atividades (aproveitamento de jazidas minerais) e por conseguinte, lhe gerarem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

23. De acordo com o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idênticas redações, a pessoa jurídica que está sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pode descontar das contribuições devidas, créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens ou na prestação de serviços:

*“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;*

*(...)”*

24. A Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, citada pela interessada foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que regulamenta o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por meio de seu art. 175, dispondo que a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos compreende os valores das aquisições de bens e serviços, mas **somente aqueles utilizados na produção/fabricação de bens ou na prestação de serviços**, e por meio de seus §§ 1º e 2º do art. 176, respectivamente, exemplificando itens que podem ou não ser considerados insumos à luz de citados dispositivos legais:

*“Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):*

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

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

*Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

*§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:*

*(...)*



*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;*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

*X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;*

*(...)"*

*(grifo nosso)*

25. Sobre o tema, importa destacar recente decisão no julgamento pela Primeira Seção do STJ do REsp 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Em referido acórdão, a Egrégia Corte definiu o 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 do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

26. O acórdão citado foi ementado nos seguintes termos:

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

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

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância*

**de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

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

4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (BRASIL, STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 2018)”*

*(grifo nosso)*

27. Do acórdão citado, também vale transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento:

*“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*

*(...)*

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

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



*(grifo nosso)*

28. Em síntese, depreende-se dos trechos acima transcritos do acórdão do REsp 1.221.170/PR e do voto da Ministra Regina Helena Costa, 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", sendo que o critério da:*

28.1. Essencialidade *"diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)"*; e

28.2. 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: "a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal"*.

29. Relevante mencionar que referida decisão é vinculante para esta Secretaria Especial 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 na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela PGFN nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

30. E esta Secretaria, apresentando as principais repercussões da decisão proferida pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.221.170-PR, exarou o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, definindo o conceito de insumos para fins de apropriação e utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

31. No que se refere a bens e serviços que são considerados insumos por imposição legal, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim assentou:

#### *"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.**

*(grifo nosso)*

32. Nota-se tanto pelo disposto nos arts. 175 e 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, quanto pela decisão do STJ em sede do REsp 1.221.170/PR, ou pelo prescrito no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que nem mesmo a imposição legal do uso de determinado bem ou serviço à pessoa jurídica afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou na prestação de serviços para que assim sejam considerados insumos à luz do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Tanto assim o é que, conforme se observa do disposto acima, veda-se a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dessa modalidade com origem na aquisição de itens exigidos pela legislação à pessoa jurídica como um todo (como os alvarás de funcionamento), os quais, apesar de serem exigidos pela legislação, são estranhos à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, não resultando por esse motivo, à pessoa jurídica que despense tais valores, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados nos termos de citados dispositivos legais.

33. Em relação à possibilidade de gastos que ocorrem posteriormente à finalização do processo de produção do bem ou da prestação de serviços originarem créditos das contribuições na modalidade insumos, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim prescreveu:

*“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.*

57. *Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.*

58. *Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos **bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica** de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são **considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.***

59. *Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de **bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento** pela aquisição de insumos **estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.***

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.*

(...)” (Negrito nosso)

34. Cumpre reparar no prescrito no item 55 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, conforme o qual, 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 efetivados após a finalização do aludido processo.

35. Todavia, note-se dos itens 58 e 59 de citado parecer que, em casos 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.

36. No entanto, a permissão de que trata o item 35 **não alcança** as hipóteses nas quais **a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço** (item 60 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018). Tem-se como exemplo de referida vedação, os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Haja vista que a circunstância que origina tal despesa ocorre após a venda de produto ou a prestação de serviço, é vedada a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002,

e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ainda que tal garantia seja exigida por legislação específica.

37. Conforme declara a consulente, sua atividade é o “*aproveitamento de jazidas minerais no território nacional, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais*”.

38. Assim, o fechamento da mina da qual é permissionária, após seu exaurimento, é fase posterior à finalização do processo de produção de bens (minérios) que são por ela vendidos.

39. Ademais, os bens e os serviços necessários à desmobilização da mina (que faz parte de seu fechamento) não são itens exigidos pela legislação para que o bem produzido ou o serviço prestado pela interessada seja disponibilizado para venda.

40. No mais, a circunstância que gera os dispêndios que são objeto da presente análise é o fechamento da mina, o qual ocorre após a venda dos produtos comercializados pela consulente.

41. E por fim, os dispêndios com o fechamento da mina, apesar de decorrerem de dispositivos da legislação específica, são despesas com itens exigidos pela legislação à pessoa jurídica como um todo (como os alvarás de funcionamento), os quais, apesar de serem exigidos pela legislação, são estranhos à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

42. Nesses termos, conclui-se que os dispêndios com a desmobilização de mina, após seu exaurimento, não podem originar à pessoa jurídica que explora jazidas minerais, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos, apurados nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

## CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, responde-se à consulente que a pessoa jurídica que explora jazidas minerais não pode utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos, apurados nos termos inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, decorrentes de dispêndios com a desmobilização de mina, após seu exaurimento, tendo em vista que:

43.1. são despesas com itens:

- a) estranhos à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços; e
- b) exigidos pela legislação à pessoa jurídica como um todo;

43.2. não são despesas com itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado pela interessada seja disponibilizado para venda; e

43.3. a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda dos produtos comercializados.

*Assinado Digitalmente*

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado Digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador Geral da Cosit