



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	137 – COSIT
DATA	20 de maio de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, 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.

A aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep, como ocorre com os produtos da cesta básica sujeitos à redução de alíquota a zero, não gera direito a créditos dessa contribuição.

EMPACOTAMENTO DE CESTAS BÁSICAS E DE CESTAS DE NATAL. PRODUÇÃO DE BENS. NOVO BEM DECORRENTE DA REUNIÃO DE PRODUTOS.

O empacotamento dos produtos que irão compor uma cesta básica ou uma cesta de natal, ainda que, por expressa vedação da legislação, não seja considerado fabricação (industrialização) de bens, pode ser considerado produção de bens, uma vez que a reunião desses produtos em um mesmo volume resulta em nova apresentação, surgindo um único e novo bem diferenciado, cuja venda tem fim diverso da venda desses produtos separadamente.

PRODUÇÃO DE CESTAS BÁSICAS E DE CESTAS DE NATAL. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA EMPACOTAMENTO. CRÉDITOS.

A pessoa jurídica produtora de cestas básicas e de cestas de natal pode apurar créditos vinculados aos dispêndios com a contratação de empresa para a realização do acondicionamento dos produtos em cestas, os quais, por serem relevantes pela singularidade da cadeia produtiva, são considerados insumos para essa atividade.

EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO. INSUMOS. CRÉDITOS.

As embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados.

ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. DISPÊNDIOS COM VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos sobre os dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro de veículos utilizados para entrega das mercadorias produzidas aos clientes, como, por exemplo, as cestas básicas e as cestas de natal produzidas pela pessoa jurídica e entregues aos seus clientes por meio de veículos próprios, uma vez que tais dispêndios não são considerados insumos, por não serem relacionados com a produção dessas cestas e não se enquadrarem em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. CONTRATAÇÃO DE FRETE. CRÉDITOS.

Para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep apurada com base no regime não cumulativo, o dispêndio com a contratação de frete para a entrega das cestas básicas e de natal aos clientes não gera créditos na modalidade insumos, por não ser relacionado à produção de bens; contudo é possível o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor e sejam obedecidos os demais requisitos exigidos na legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 113 – COSIT, DE 26 DE MARÇO DE 2019, À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 8 – COSIT, DE 10 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 197 – COSIT, DE 29 DE AGOSTO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, X; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 176; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade 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.

A aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da Cofins, como ocorre com os produtos da cesta básica sujeitos à redução de alíquota a zero, não gera direito a créditos dessa contribuição.

EMPACOTAMENTO DE CESTAS BÁSICAS E DE CESTAS DE NATAL. PRODUÇÃO DE BENS. NOVO BEM DECORRENTE DA REUNIÃO DE PRODUTOS.

O empacotamento dos produtos que irão compor uma cesta básica ou uma cesta de natal, ainda que, por expressa vedação da legislação, não seja considerado fabricação (industrialização) de bens, pode ser considerado produção de bens, uma vez que a reunião desses produtos em um mesmo volume resulta em nova apresentação, surgindo um único e novo bem diferenciado, cuja venda tem fim diverso da venda desses produtos separadamente.

PRODUÇÃO DE CESTAS BÁSICAS E DE CESTAS DE NATAL. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA EMPACOTAMENTO. CRÉDITOS.

A pessoa jurídica produtora de cestas básicas e de cestas de natal pode apurar créditos vinculados aos dispêndios com a contratação de empresa para a realização do acondicionamento dos produtos em cestas, os quais, por serem relevantes pela singularidade da cadeia produtiva, são considerados insumos para essa atividade.

EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO. INSUMOS. CRÉDITOS.

As embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos da Cofins, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados.

ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. DISPÊNDIOS COM VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos vinculados aos dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro de veículos utilizados para entrega das mercadorias produzidas aos clientes, como, por exemplo, as cestas básicas e as cestas de natal produzidas pela pessoa jurídica e entregues a seus clientes por meio de veículos próprios, uma vez que tais dispêndios não são

considerados insumos, por não estarem relacionados com a produção dessas cestas e não se enquadrarem em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. CONTRATAÇÃO DE FRETE. CRÉDITOS.

Para fins de creditamento da Cofins apurada com base no regime não cumulativo, o dispêndio com a contratação de frete para a entrega das cestas básicas e de natal aos clientes não gera créditos na modalidade insumos, por não ser relacionado à produção de bens; contudo é possível o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor e sejam obedecidos os demais requisitos exigidos na legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 113 – COSIT, DE 26 DE MARÇO DE 2019, À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 8 – COSIT, DE 10 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 197 – COSIT, DE 29 DE AGOSTO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, X; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 176; Parecer Normativo Cosit/RFB 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 da interpretação de dispositivos da legislação tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa comercializar cestas básicas de alimentos e cestas de natal (contendo alimentos e demais itens natalinos) e adquirir os produtos que integrarão essas cestas de acordo com a solicitação do cliente ou de acordo com o seu catálogo de cestas padrão, acondicionando-os em caixas de papelão e embalagens plásticas para entrega.
3. Explica que os produtos a serem embalados ou acondicionados necessitam do processo de empacotamento, que é realizado por empresa contratada, que monta e embala as cestas para serem remetidas a seus clientes.
4. Diz que a maioria de seus clientes é constituída de empresas que adquirem as cestas para fornecê-las a seus respectivos funcionários, sendo a entrega realizada pela própria consulente, em veículo próprio ou de terceiros.

5. Afirma apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com base no regime não cumulativo, razão pela qual aproveita créditos, previstos nos arts. 171 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que disciplinam o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

6. Entende que os dispêndios com o empacotamento e o transporte das cestas são insumos essenciais, pois integram o processo de montagem e empacotamento, e, sem o transporte, é impossível a exploração de sua atividade.

7. Argumenta, com base na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ – no julgamento do REsp 1221170/PR, que “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”.

8. Como parte de sua fundamentação, da mesma forma que a decisão proferia pelo STJ, encontra-se o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, c/c o art. 172, I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019¹ (cujas bases legais são o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003).

9. Em seguida, apresenta seu questionamento:

Dessa forma, a Consulente necessita a correta interpretação do artigo 172, I e II da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019 e art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003), se podem ser considerados insumos, e assim poder descontar o crédito da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, dos seguintes custos:

a) Serviço de empacotamento (montagem e acondicionamento) das cestas básicas e de natal realizadas por empresa contratada;

b) Manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA, seguros, dos veículos usados para o transporte de entrega das cestas, e

c) Custo do frete cobrado por terceiros para o transporte de entrega das cestas.

FUNDAMENTOS

10. A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela RFB, disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, tem por objetivo dar segurança jurídica à consulente que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

¹ Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

11. Quando corretamente formulada, a consulta produz efeitos legais, como o impedimento a que sejam aplicados juros e multa de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da Solução de Consulta.

12. Isso posto, cabe esclarecer que o processo de consulta de que tratam os artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro.

13. 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 veracidade dos elementos nela narrados.

14. Nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a Divisão de Controle Documental e Processo Legislativo (Dileg) da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), anexou o Termo de Preparo à fl. 11, no qual declara que os requisitos previstos nos Capítulos I e II da citada norma encontram-se atendidos no presente processo.

15. Feitas essas 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 da consulta.

16. A dúvida da consulente refere-se à possibilidade de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios relativos (i) à contratação de empresa para empacotamento, (ii) ao frete e (iii) aos veículos utilizados para a entrega das mercadorias por ela adquiridas, empacotadas e vendidas a seus clientes.

Créditos sobre insumos

17. A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis. Transcreve-se o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

(...)

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

19. O inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente a dispêndios vinculados a “bens e serviços, utilizados como insumos na **prestação de serviços** e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**”.

19.1 Por sua vez, o inciso II do § 2º do art. 3º das citadas leis estabelece que **a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não gerará direito a créditos das contribuições em análise.**

20, Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a insumos foram objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação dessas contribuições, estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

21. Importa, inicialmente, reproduzir os seguintes trechos do citado Parecer (grifou-se):

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

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

(...)

Fundamentos

(...)

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

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

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

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

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, **os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização** (“água, combustível,

materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), **excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”)**.

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

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

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

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

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

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

(...)

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se **que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Conseqüentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na**

seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

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

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, **para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda** (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

(...)

Conclusão

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

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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

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

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

(...)

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

(...)

22. Neste ponto, cabe destacar do texto acima:

22.1 o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica;

22.2 os insumos, para geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem estar relacionados à fabricação ou à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços; e

22.3 não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação a bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

23. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplina a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, em seus arts. 175 a 178, reproduzidos a seguir na parte referente à matéria em análise:

Subseção II

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

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

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

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

(...)

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

(...)

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

(...)

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

(...)

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

(...) (grifos nossos)

24. Do texto acima, destaca-se que:

24.1 insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços (art. 176, *caput*);

24.2 consideram-se insumos as embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda, mas aquelas utilizadas no transporte de produto acabado não são consideradas insumos;

24.3 não são insumos os dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na venda e entrega de mercadorias a clientes; e

24.4 não são insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

O caso concreto

A cesta básica

25. Em relação à cesta básica, cabe mencionar que a Cosit esclareceu, por meio da Solução de Consulta nº 113 – Cosit, de 26 de março de 2019², que a Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013, teve como motivo a desoneração tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins para os produtos que compõem a cesta básica, como se pode verificar da transcrição abaixo:

Solução de Consulta nº 113 – Cosit, de 2019:

(...)

20. [...] no interesse da presente consulta, a MP 609, de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 2013, também alterou o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, incluindo o inciso XXVII:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XXVII - produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição 33.06 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

(...)

21. Dessa alteração sobreveio desoneração integral quanto às contribuições ora tratadas. Entrementes, a exposição de motivos da aludida MP expressa as

² Com efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos art. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

justificativas para a edição desse ato, apontando os objetivos das alterações descritas:

EM nº 00048/2013 MF

Brasília, 8 de Março de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica. (Grifos nossos)

2. São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente.

3. Daí a constante preocupação do Governo Federal com a produção nacional, com os sistemas de distribuição da produção, e, evidentemente, com o nível e com a variação de preços dos referidos produtos.

4. Dentre as muitas medidas de fomento à produção e à comercialização a preços módicos de produtos integrantes da cesta básica, e considerando, entre as medidas tributárias, apenas as relativas à Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, podem ser citadas, exemplificativamente, as várias desonerações completas destas contribuições instituídas por meio do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e os microrregimes tributários instituídos por meio da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012.

5. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários.

6. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização de produtos que compõem a cesta básica, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos.

7. A urgência e a relevância da edição desta Medida Provisória decorrem da necessidade de conter a relatada elevação dos preços de produtos integrantes da cesta básica, dada a importância desses produtos para a população brasileira.

(...)

22. Com a leitura da Exposição de Motivos, resta evidente que toda a inovação legal promovida pela MP 609, de 2013, teve como motivo a desoneração tributária relativa às contribuições em tela, **de forma restrita a produtos componentes da cesta básica**. Por isso, o texto da Lei nº 10.925, de 2004, foi atualizado para a viabilização desse propósito.

(...)

26. Do texto acima, observa-se que o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, prevê hipótese de desoneração tributária (redução de alíquotas a zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicável a diversos bens, entre os quais se encontram produtos integrantes da cesta básica:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

I – adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II – defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III – sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV – corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

V – produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;

VI – inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

VII – produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e

VIII – (VETADO)

IX – farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

X – pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XI – leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e

compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

XII – queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino; (Redação dada pela Lei nº 12.655, de 2012)

XIII – soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

XIV – farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 11787, de 2008)

XV – trigo classificado na posição 10.01 da Tipi; e (Incluído pela Lei nº 11787, de 2008)

XVI – pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 11787, de 2008)

XVII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.096, de 2009)

XVIII – massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 12.655, de 2012)

XIX – carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

d) (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XX – peixes e outros produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

a) 03.02, exceto 0302.90.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

b) 03.03 e 03.04; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

c) (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXI – café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXII – açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXIII – óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXIV – manteiga classificada no código 0405.10.00 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXV – margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXVI – sabões de toucador classificados no código 3401.11.90 Ex 01 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXVII – produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição 33.06 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

XXVIII – papel higiênico classificado no código 4818.10.00 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

27. Não obstante não ser objeto de questionamento da consulente, cabe registrar que a aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições em questão, tal como ocorre com os produtos da cesta básica sujeitos à redução de alíquotas a zero e relacionados no dispositivo legal acima reproduzido, não geram direito a créditos das contribuições em análise, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Dispêndios com empacotamento

28. Sobre os dispêndios com empacotamento, cabe, em primeiro plano, esclarecer se o empacotamento pode configurar um processo de fabricação ou produção de bens.

28.1 Para isso, torna-se oportuno transcrever o entendimento da Cosit sobre a reunião de produtos diversos em um mesmo volume ou embalagem, proferido na Solução de Consulta nº 197 – Cosit, de 29 de agosto de 2023, cuja análise, apesar de estar relacionada ao conceito de industrialização aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ajuda a esclarecer se a atividade desenvolvida pela consulente configura produção ou fabricação de bens, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos. Tal esclarecimento é relevante, para afastar a possibilidade de que a atividade econômica da consulente consistiria em mera comercialização de bens, hipótese que não comportaria direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos.

28.2 A seguir, os trechos da citada Solução de Consulta pertinentes ao caso em exame.

Solução de Consulta nº 197 – Cosit, de 2023:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM, ACONDICIONAMENTO OU REACONDICIONAMENTO. APRESENTAÇÃO DE PRODUTOS EM UM MESMO VOLUME OU EMBALAGEM (KIT). CARACTERIZAÇÃO.

A reunião de produtos diversos em um mesmo volume ou embalagem caracteriza industrialização para fins de incidência do IPI, nas seguintes modalidades:

a) montagem, quando da operação resultar um novo produto ou unidade autônoma, distinta daqueles produtos reunidos;

b) acondicionamento ou reacondicionamento, quando da operação resultar nova apresentação de vários produtos em uma mesma embalagem ou volume sem, no entanto, gerar novo produto; ou

c) montagem e acondicionamento ou reacondicionamento, quando apenas parte dos produtos reunidos resultarem em novo produto ou unidade autônoma.

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

7. *Uma vez que **a consulta apresentada não informa** em que condições viria a ser elaborado o referido kit para revenda, **resta assumir que essa forma de comercialização implicará a reunião dos produtos em um mesmo volume ou embalagem, fazendo surgir** conforme o caso:*

*a) **um novo produto**, resultante da reunião dos demais, como consequência de processos tais como a montagem; ou*

*b) **um grupo de produtos comercializados em conjunto**, em uma mesma embalagem, sem que essa reunião de produtos resulte em produto novo; ou*

*c) **ambos, simultaneamente**, apresentados em volume único.*

8. *Assim dispõe o Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), art. 4º, III e IV; e art. 6º (g. nossos):*

RIPI/2010:

Seção II

Da Industrialização

Características e Modalidades

*Art. 4º **Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):***

(...)

*III - a que consista na **reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);***

IV - a que importe em **alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem**, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (**acondicionamento ou reacondicionamento**); ou

(... omissis ...)

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como **acondicionamento para transporte**, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como **acondicionamento de apresentação**, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o **acondicionamento** deverá **atender, cumulativamente, às seguintes condições**:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, **sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto** em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter **capacidade** acima de vinte quilos ou **superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores**.

(...)

9. Note-se que **a consulente**, embora não descreva em momento algum os processos por ela utilizados, ao relatar os fatos que reputou relevantes (em “I - Descrição Detalhada da Questão”), **sugeriu que da elaboração do referido kit resultaria novo produto**, com classificação fiscal (NCM) distinta daquela indicada para os produtos por ela importados e reunidos para sua elaboração.

9.1. Caso se confirme essa hipótese, teremos uma operação de **montagem**, conforme descrita no inciso III do art. 4º do RIPI/2010 ou, se o novo produto for entregue em peças não montadas, estaremos diante de uma operação de **acondicionamento** (ou reacondicionamento, pela substituição das embalagens originais), nos termos do inciso IV do mesmo artigo.

9.2. Ainda que não seja esse o caso, ou seja, ainda que não resulte novo produto do agrupamento daqueles importados pela consulente para elaboração do kit, mesmo assim, seu **acondicionamento (ou reacondicionamento)** corresponderia a uma operação de industrialização, na modalidade prevista no inciso IV.

10. Para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, **há muito se consolidou entendimento segundo o qual o conceito de**

acondicionamento (ou de reacondicionamento) exclui indagações quanto ao tipo de embalagem (exceto na hipótese, não aplicável ao caso presente, de embalagem destinada apenas ao transporte) ou sobre o método utilizado para sua aposição.

11. Nesse sentido, bastante esclarecedor o trecho abaixo transcrito, do Parecer Normativo CST nº 460, de 1970 (grifamos):

PN CST nº 460/70

*“Temos, pois, conforme a inteligência da lei, que **a simples colocação de embalagem ou a sua substituição** (exceto quando a embalagem colocada se destinar apenas ao transporte da mercadoria), **caracterizam, "per se", operação de industrialização**, sendo irrelevantes e impertinentes quaisquer outras indagações, como por exemplo, tipo de reacondicionamento, espécie da mercadoria, sua origem etc.”*

12. Soma-se ao acima exposto que a consulente, sendo ela mesma a importadora dos produtos a serem reunidos para venda “em forma de kit”, por essa razão já seria considerada contribuinte do IPI ao dar saída àqueles, na condição de equiparada a industrial, nos termos do art. 9º, I, do RIPI/2010.

(...)

28.3 Do texto acima, cabe destacar que a reunião de produtos diversos em um mesmo volume ou embalagem pode caracterizar industrialização nas seguintes modalidades:

28.4 montagem, quando da operação resultar um novo produto ou unidade autônoma, distinta daqueles produtos reunidos;

28.5 acondicionamento ou reacondicionamento, quando da operação resultar nova apresentação de vários produtos em uma mesma embalagem ou volume sem, no entanto, gerar novo produto; ou

28.6 montagem e acondicionamento ou reacondicionamento, quando apenas parte dos produtos reunidos resultarem em novo produto ou unidade autônoma.

29. Diante do texto da Solução de Consulta acima reproduzido e da exposição da consulente, verifica-se que, em princípio, o acondicionamento estaria enquadrado na modalidade de industrialização passível de ser aplicada ao caso em exame, por resultar em nova apresentação dos produtos que compõem a cesta básica e a cesta de natal. No entanto, deve-se ainda analisar o que diz o art. 5º, X, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI –, sobre cestas de natal e semelhantes:

Decreto nº 7.212, de 2010:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 9º);

(...)

30. Caso todos os itens das cestas de natal e das cestas básicas estejam enquadrados nos Capítulos da Tipi mencionados nesse dispositivo legal, seu acondicionamento nas referidas cestas não caracteriza operação de industrialização.

30.1 Não obstante, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumos alcança tanto a produção quanto a fabricação de bens ou produtos destinados à venda, hipóteses distintas segundo o entendimento proferido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, cujos trechos concernentes à presente análise são reproduzidos abaixo:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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

(...)

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

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

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

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

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

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

35. *Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que*

podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

36. *Obviamente, há atividades que se encontram em zona intermediária entre a mera revenda e a produção de bens e, em razão disso, oferecem dificuldades de interpretação acerca da modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser aplicada à hipótese (aquisição de bens para revenda ou de insumos produtivos, inciso I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nesses casos, o enquadramento somente pode ser feito a partir da análise do caso concreto para verificação da atividade efetivamente desenvolvida.*

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

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

(...)

Conclusão

(...)

*g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “**fabricação de produtos**” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “**produção de bens**” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;*

(...)

31. Por conseguinte, infere-se que o empacotamento dos produtos que irão compor uma cesta básica ou uma cesta de natal, ainda que na hipótese de, por expressa vedação da legislação, não ser considerado fabricação (industrialização) de bens, pode ser considerado “produção de bens”, uma vez que sua reunião em um mesmo volume resulta em nova apresentação desses produtos, surgindo um único e novo bem diferenciado, cuja venda tem fim diverso da venda desses produtos separadamente – a reunião dos produtos em forma de cesta básica visa a atender as necessidades relativas à alimentação, limpeza e higiene pessoal de uma família durante um mês, e a cesta de natal representa um agradecimento/presente do doador para, de alguma forma, contribuir para as festas de fim de ano.

31.1 Consequentemente, por configurarem produção de bens, os dispêndios com o empacotamento, visando a reunião de mercadorias em um mesmo volume e resultando em um novo bem diferenciado das mercadorias separadamente, podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dispêndios com a contratação de empresa para realizar o empacotamento dos produtos da cesta básica e da cesta de natal

32. Diante do conceito de insumos apresentado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, os dispêndios com a contratação de empresa para a realização do acondicionamento dos produtos em cesta básica ou cesta de natal mostram-se relevantes pela singularidade da cadeia produtiva, configurando insumos para fins de creditamento das contribuições em análise.

32.1 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, corrobora esse entendimento, ao tratar da subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços principal:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

(...)

12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

(...)

Conclusão

(...)

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

(...)

33. Neste caso, os dispêndios da consulente com a contratação de empresa para realizar o empacotamento/embalagem dos produtos que irão compor a cesta básica e a cesta de natal por ela vendidas a seus clientes são dispêndios com a contratação de serviços relevantes pela singularidade da cadeia produtiva para a produção de bens e, por conseguinte, podem ser considerados insumos para essa atividade, e gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que atendidos os demais requisitos exigidos na legislação pertinente.

33.1 A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, disciplinou esse assunto no mesmo sentido, em seu art. 176, já reproduzido no item 23 desta Fundamentação e novamente transcrito abaixo para facilitar a leitura:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

(...)

33.2 Observa-se que apenas as embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados.

Dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro dos veículos usados no transporte de entrega das cestas

34. Em relação à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com veículos usados para entrega das cestas básicas e das cestas de natal aos clientes, deve-se atentar que são dispêndios posteriores à finalização do processo de produção, matéria tratada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, cujos excertos pertinentes ao assunto transcrevem-se:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

(...)

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

(...)

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 adquirente³, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

(...)

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

(...)

³ Aqui está em análise apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

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

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

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

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

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

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

(...)

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

89. *Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na*

manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977: “Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”.

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem “valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano”.

(...)

96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.

(...)

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.**

139. Daí, considerando que **combustíveis e lubrificantes** são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que **somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

(...)

141. [...] com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que **são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços**, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, **permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.**

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já **em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.**

(...)

35. Para o deslinde da questão apresentada, cabe destacar o seguinte do texto acima:

35.1 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 no processo de produção de bens e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica e excluindo-se desse conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas (parágrafos 55 e 138 do citado Parecer);

35.2 são considerados insumos geradores de créditos dessas contribuições os bens e serviços adquiridos e **utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços** cujo valor unitário seja não superior a R\$ 1.200,00 ou cujo prazo de vida útil seja não superior a um ano (parágrafos 84, 89 e 92 do citado Parecer);

35.3 combustíveis e lubrificantes somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou **veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços** (parágrafo 139 do citado Parecer);

35.4 não podem ser considerados insumos os dispêndios com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria para entrega direta ao adquirente, como os combustíveis utilizados em frota própria de veículos (parágrafos 56 e 144 do citado Parecer); e

35.5 permanece válida a vedação à apuração de créditos em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço (parágrafo 142 do citado Parecer).

36. Sobre a manutenção e conservação de veículos, a Cosit já se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 10 de março de 2021⁴, cujos trechos pertinentes à matéria em exame transcrevem-se:

Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 2021:

(...)

(iii) Peças de reposição e de manutenção de veículos

29. A consulente afirma tratar-se de custo com aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos de sua propriedade que atuam na entrega dos seus produtos.

29.1 Reitera-se que o conceito de insumos é restrito aos bens e serviços utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda e de prestação de serviços. Daí a conclusão de que a aquisição de peças de reposição e os gastos com manutenção de veículos somente podem ser considerados insumos quando empregados em veículos utilizados pela pessoa jurídica em seu processo de produção, o que, notadamente, não é o caso em apreço relatado pela consulente.

29.2 Portanto, não permite a apuração de tais créditos o gasto com veículos para entrega de mercadorias aos clientes.

(...)

37. Assim, conclui-se que os dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro dos veículos utilizados para entrega de mercadorias aos clientes, como as cestas produzidas pela consulente e entregues por meio de veículos de sua propriedade, não são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não são aplicados no processo de produção das cestas básicas e das cestas de natal – participam de uma etapa posterior à finalização do

⁴ Com efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos art. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

processo de produção dessas cestas, ou seja, a atividade comercial, na qual não há previsão para apuração de créditos vinculados a insumos.

38. Cabe ainda esclarecer que os dispêndios com manutenção, conservação e pneus, ainda que possam ser relacionados ao ativo imobilizado e passíveis de aumentar sua vida útil em prazo superior a um ano, também não podem gerar os créditos previstos no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003⁵, que estabelece a apuração de créditos com base na depreciação de ativo.

38.1 Ocorre que essa hipótese de creditamento trata de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens, entre outras possibilidades não aplicáveis ao caso em análise. No caso exposto pela consultante, os veículos, ainda que incorporados ao ativo imobilizado, não são utilizados na produção das cestas básicas e de natal, mas na entrega desses produtos aos clientes, etapa posterior ao processo de produção.

39. Por conseguinte, para a atividade de produção de cestas básicas e de cestas de natal, os dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro dos veículos utilizados para entrega dessas cestas aos clientes não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos e em nenhuma outra modalidade de creditamento estabelecida pela legislação.

Frete cobrado por terceiros para entrega das cestas

40. Não obstante o frete contratado de terceiros para a entrega de cestas aos clientes não ser considerado insumo para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas com base no regime não cumulativo, cabe mencionar que a hipótese de creditamento das referidas contribuições na modalidade insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação.

40.1 Diante disso, deve-se atentar que o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabelece a possibilidade de desconto de créditos vinculados ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II desse mesmo artigo, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor.

40.2 Sobre o dispêndio com a contratação de transporte para entrega das mercadorias produzidas pela interessada, a Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 2021, também tratou do assunto, sendo oportuno reproduzir o trecho abaixo:

Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 2021:

(...)

(vii) Frete de entrega de mercadorias; pallets e embalagens

⁵ Reproduzido no item 17 desta Fundamentação.

33. *Trata-se, aqui, de dispêndio com a contratação de transporte para entrega de suas mercadorias aos clientes.*

33.1 *Consonante já massivamente explorado nesse trabalho, em regra, apenas podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições em testilha 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 algumas exceções.*

33.2 *Desta feita, não podem ser considerados insumos os gastos com frete de produtos acabados para entrega ao adquirente. Todavia, não há óbice para que o item seja enquadrado em outras modalidades de creditamento, como aquela disposta no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, os quais preveem a possibilidade de creditamento nos casos de armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)

41. Assim, conclui-se que, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base no regime não cumulativo, o dispêndio com a contratação de frete para a entrega das cestas básicas e de natal a clientes não pode ser considerado insumo na produção de bens; contudo é possível o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda do produto, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor e sejam obedecidos os demais requisitos exigidos na legislação de regência.

CONCLUSÃO

42. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta nº 113 – Cosit, de 26 de março de 2019, à Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 10 de março de 2021, e à Solução de Consulta nº 197 – Cosit, de 29 de agosto de 2023, e informando à consulente o seguinte:

42.1 o conceito de insumos, 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;

42.2 a aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como ocorre com os produtos da cesta básica sujeitos à redução de alíquotas a zero, não gera direito a créditos dessas contribuições;

42.3 o empacotamento dos produtos que irão compor uma cesta básica ou uma cesta de natal, ainda que não seja considerado fabricação (industrialização) de produtos por expressa vedação da legislação, pode ser considerado “produção de bens”, uma vez que a reunião em um

mesmo volume resulta em nova apresentação desses bens, surgindo um único e novo bem diferenciado, cuja venda tem fim diverso da venda dos produtos separadamente;

42.4 a pessoa jurídica produtora de cestas básicas e de cestas de natal pode apurar créditos vinculados aos dispêndios com a contratação de empresa para acondicionar os produtos em cestas, por serem relevantes pela singularidade da cadeia produtiva e, portanto, considerados insumos para essa atividade;

42.5 apenas as embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

42.6 é vedada a apuração de créditos vinculados aos dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro de veículos utilizados para entrega de mercadorias produzidas a clientes, como, por exemplo, as cestas básicas e as cestas de natal produzidas pela pessoa jurídica e entregues aos seus clientes por meio de veículos próprios, uma vez que esses dispêndios não são considerados insumos, por não serem vinculados à produção dessas cestas e não se enquadrarem em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento;

42.7 para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base no regime não cumulativo, o dispêndio com a contratação de frete para a entrega das cestas básicas e de natal aos clientes não gera créditos na modalidade insumos, por não ser relacionado à produção de bens; contudo é possível o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor e sejam obedecidos os demais requisitos exigidos na legislação de regência.

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

Assinatura digital
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

À consideração do Chefe da Disit/SRRF07.

Assinatura digital
ÂNGELA CASTAÑO MARIÑO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Coordenador de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinatura digital
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

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

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta nº 113 – Cosit, de 26 de março de 2019, à Solução de Consulta nº 8 – Cosit, de 10 de março de 2021, e à Solução de Consulta nº 197 – Cosit, de 29 de agosto de 2023, com base no art. 33, I, da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro 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 OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit