



Solução de Consulta nº 183 - Cosit

Data 17 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

- a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;
- b) é vedada a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;
- c) é permitida a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo immobilizado da pessoa jurídica utilizados na padaria diretamente na produção de bens destinados à venda;
- d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos do setor de açougue, uma vez que este não produz bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, VI, IX e § 3º, I; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b”, III, “a” e “b”, e § 5º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, I, a.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

No caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açougue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins:

- a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;
- b) é vedada a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º Lei nº 10.833, de 2003) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;
- c) é permitida a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo immobilizado da pessoa jurídica utilizados na padaria diretamente na produção de bens destinados à venda;
- d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos do setor de açougue, uma vez que este não produz bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, VI, IX e § 3º, I; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b”, III, “a”, e § 4º. Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, I, a.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relacionada à legislação da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas segundo a sistemática da não cumulatividade, em conformidade com a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e com a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

2. Informa que atua em diversos ramos de atividade, mas que para a presente consulta importa a atividade de supermercado.

3. Comunica que o objetivo é dirimir dúvidas acerca dos direitos de créditos, na sistemática não cumulativa, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre encargos de depreciação de bens da padaria e do açougue, de transformadores e de geradores de energia, bem como sobre os insumos consumidos na padaria (gás) e os combustíveis utilizados nos geradores de energia.

4. Cita os art. 3º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2013.

5. Argumenta que, embora a atividade de supermercado como um todo seja enquadrada como comercial, no que se refere à produção de gêneros alimentícios, como, por exemplo, os pães, ela é eminentemente industrial ao executar a transformação de bens.

6. Acrescenta que para o exercício da atividade de supermercado, e desde que este possua padaria, é imprescindível a aquisição de máquinas e equipamentos apropriados para esse departamento. Diante disso, entende que essas máquinas e equipamentos são utilizados na produção de bens destinados à venda, e por isso tem direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os encargos depreciação dos referidos bens.

7. No mesmo sentido, argumenta que lhe deve ser assegurado o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos encargos de depreciação sobre as máquinas e equipamentos do setor de açougue (como por exemplo: moedor de carne, picador de carne, amaciador de carne, fatiador para frios, câmaras frias e freezers), tendo em vista que eles são essenciais para o funcionamento desse setor do supermercado.

8. Sustenta que o gás consumido nos fornos da padaria trata-se de insumo utilizado na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, na concepção do inciso II dos arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003.

9. Relata também que utiliza geradores de energia elétrica nos períodos de grande consumo para evitar que por falta desta um grande número de equipamentos deixe de funcionar. Diante disso, considera os geradores como um bem essencial para o pleno exercício de sua atividade e entende que tem direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os encargos depreciação dos geradores.

10. Além dos créditos sobre os encargos de depreciação dos geradores, a consulente entende que, com base no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do inciso III do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, deve-lhe ser assegurado o direito ao crédito dos combustíveis utilizados nos geradores para a produção de energia elétrica a ser consumida no seu estabelecimento. Justifica que a legislação de regência foi absolutamente clara ao permitir o crédito de ambas as contribuições sobre os valores despendidos com o consumo de energia elétrica e de energia térmica, sem fazer qualquer distinção entre a energia adquirida de terceiros ou a produzida pelo próprio contribuinte.

11. Por fim, a consultante entende que, por todas as razões expostas, tem direito de se creditar da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos sobre:

- (i) os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na padaria;
- (ii) os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no açougue;
- (iii) sobre os encargos de depreciação dos geradores de energia elétrica;
- (iv) o gás consumido nos fornos da padaria;
- (v) os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica.

Fundamentos

12. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

13. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi introduzida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. O artigo 3º dessas leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Transcreve-se parcialmente o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

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

(...)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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;

(...)

14. Com base na estrutura adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a análise acerca da possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio suportado pela pessoa jurídica inicia-se pela perquirição da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio e, em caso negativo, termina com a verificação de sua subsunção ao conceito de insumo adotado na legislação das referidas contribuições.

15. Acerca da modalidade de creditamento 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), foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

Fundamentos

(...)

9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

(...)

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

(...)

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

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

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

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

(...)

§ 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;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais

como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

29. Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

(...)

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34. Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35. *Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.*

36. *Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.*

(...)

60. *De acordo com o indigitado dispositivo, os gastos com a substituição de partes e peças e os serviços de reparo em bens do ativo das pessoas jurídicas podem ser contabilizados como capitalização do valor do bem, para servir de base à depreciação (caso a substituição ou os reparos resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano) ou como custos ou despesas operacionais (se da substituição ou dos reparos não resultar aumento de vida útil do bem superior a um ano):*

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.

61. *Acerca da diferenciação de tratamento decorrente do aumento de vida útil provocado pelo serviço ou bem de manutenção, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 2013, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Eis as disposições de sua ementa, na parte relativa à Cofins:*

EMENTA: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

(...)

117. *Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica pode apurar créditos em relação à energia elétrica e térmica utilizada em seus estabelecimentos adquirida de terceiros.*

118. *No caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros. Diferentemente, deve-se recorrer ao conceito de insumo para averiguar a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a produção de energia.*

119. *Conforme apresentado no item XIII, somente os combustíveis consumidos em máquinas que protagonizam a elaboração do produto a ser vendido ou a prestação de serviço são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

120. *Deveras, os geradores e as fontes de produção de energia elétrica não protagonizam, eles próprios, a produção, conquanto a energia gerada seja necessária.*

121. *Conseqüentemente, o óleo diesel empregado na geração de energia elétrica não pode ser considerado insumo para a produção de “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos” (objeto social da recorrente).*

122. *Da mesma sorte, tampouco os gastos com a manutenção de geradores e de fontes de produção de energia elétrica podem ser considerados insumos para a produção da recorrente, pois, incontestavelmente, esses serviços não são aplicados diretamente na produção de bens destinados à venda.(...) (grifou-se)*

17. Portanto, conforme explanado na Solução de Divergência transcrita, verifica-se que a outorga do creditamento pela 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) está condicionada à aplicação direta do insumo (bem ou serviço) na produção ou na fabricação de bem destinado à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

18. Fixadas essas premissas acerca da modalidade de creditamento aquisição de insumos, podem ser analisados os questionamentos apresentados pela consulente. Por questões didáticas, os questionamentos serão apresentados em ordem diversa da disposta pela interessada.

(iv) o gás consumido nos fornos da padaria;

19. Como não há previsão específica de creditamento em relação a tal dispêndio, deve-se averiguar se é possível o creditamento na modalidade aquisição de insumos.

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

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

(i) os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na padaria;

22. Quanto à apuração de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado é admissível no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços;

23. Como dito anteriormente, a atividade de padaria pode ser considerada de produção de bens destinados à venda, permitindo a assim a apuração do crédito em voga em relação aos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica diretamente utilizada nessa produção, e somente em relação a eles.

24. Cabe à própria consulente verificar quais bens incorporados ao seu ativo imobilizado se enquadrariam nas hipóteses acima, podendo-se supor que, dentre os elencados na consulta, atendam a tais condições, por exemplo, o forno da padaria (produção de pães a serem vendidos na panificadora do mercado).

(ii) os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no açougue;

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

26. Assim, as máquinas e equipamentos utilizados na atividade de açougue da consulente não são utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, e, por conseguinte, é vedado o desconto de crédito sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos deste setor (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(v) os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica.

27. Com relação ao direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, conforme já exposto acima, no caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros (inciso III do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

28. Ademais, como também ressaltado na Solução de Divergência transcrita acima, os combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica consumida pela própria pessoa jurídica não constituem insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) para sua atividade, pois os geradores não protagonizam, por si só, a produção, conquanto a energia gerada seja necessária.

29. No caso em apreço, tendo em vista que a energia elétrica não é adquirida de pessoa jurídica, mas sim produzida pelos próprios geradores da consulente, e como os geradores não são utilizados diretamente na produção dos bens destinados a venda, é vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os dispêndios com combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica da consulente.

(iii) sobre os encargos de depreciação dos geradores de energia elétrica;

30. Por fim, em relação aos encargos de depreciação dos geradores de energia elétrica, ressalta-se que a apuração de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado só é admissível em duas hipóteses: (a) sobre as máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços; (b) sobre as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica.

31. Como já mencionado acima, os geradores não são utilizados diretamente na produção dos bens destinados a venda, e, portanto, é vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre seus dispêndios de depreciação (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Conclusão

31. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que, no caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açougue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos 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) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;

c) é permitida a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados na padaria diretamente na produção de bens destinados à venda;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos do setor de açougue, uma vez que este não produz bens destinados à venda.

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit