



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

---

## Solução de Consulta nº 550 - Cosit

**Data** 19 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

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

A aquisição por restaurantes, para preparo de refeições a serem vendidas a seus clientes, dos produtos mencionados no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, configuram aquisição de insumos a serem utilizados na produção de bens destinados à venda, para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

As suspensões tratadas no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, enquanto vigentes, não eram aplicáveis às vendas efetuadas aos restaurantes, em face das vedações previstas no parágrafo único, I, do art. 32, da Lei nº 12.058, de 2009, e no parágrafo único, I, do art. 54, da Lei nº 12.350, de 2010, que expressamente ressalvavam o alcance das suspensões sobre a receita bruta auferida nas vendas a varejo.

Em decorrência, até 12 de março de 2013, enquanto vigentes o art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e o art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, os restaurantes poderiam apurar créditos da não cumulatividade relativamente à aquisição dos produtos listados nos dispositivos mencionados, com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

---

A partir de 13 de março de 2013, com a publicação da MP nº 609, de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.839, de 2013, as receitas de venda dos produtos em questão passaram a gozar do benefício de redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, motivo pelo qual passou a ser vedada a apuração dos créditos antes aludidos, conforme previsto no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

**PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 280, DE 9 DE OUTUBRO DE 2014, E Nº 183, DE 17 DE MARÇO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** art. 3º, II, e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15, II, da Lei nº 10.865, de 2004; art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925, de 2004; art. 32, II, e parágrafo único, da Lei nº 12.058, de 2009; art. 54, IV, e parágrafo único, da Lei nº 12.350, de 2010; art. 53 da Lei nº 12.431, de 2011; arts. 10 e 11 da MP nº 609, de 2013; art. 5º, I, “a”, do Decreto nº 7.212, de 2010; art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização, por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Cofins permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista realizarem produção de bens destinados à venda.

A aquisição por restaurantes, para preparo de refeições a serem vendidas a seus clientes, dos produtos mencionados no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, configuram aquisição de insumos a serem utilizados na produção de bens destinados à venda, para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

As suspensões tratadas no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, enquanto vigentes, não eram aplicáveis às vendas efetuadas aos restaurantes, em face das vedações previstas no parágrafo único, I, do art. 32, da Lei nº 12.058, de 2009, e no parágrafo único, I, do art. 54, da Lei nº 12.350, de 2010, que expressamente ressaltavam o alcance das suspensões sobre a receita bruta auferida nas vendas a varejo.

Em decorrência, até 12 de março de 2013, enquanto vigentes o art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e o art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, os restaurantes poderiam apurar créditos da não cumulatividade relativamente à aquisição dos produtos listados nos dispositivos mencionados, com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

---

A partir de 13 de março de 2013, com a publicação da MP n.º 609, de 2013, posteriormente convertida na Lei n.º 12.839, de 2013, as receitas de venda dos produtos em questão passaram a gozar do benefício de redução a zero da alíquota da Cofins, motivo pelo qual, passou a ser vedada a apuração dos créditos antes aludidos, conforme previsto no art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003.

**PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016 E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N.º 280, DE 9 DE OUTUBRO DE 2014, E N.º 183, DE 17 DE MARÇO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** art. 3º, II, e § 2º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003; art. 15, II, da Lei n.º 10.865, de 2004; art. 1º, XIX, da Lei n.º 10.925, de 2004; art. 32, II, e parágrafo único, da Lei n.º 12.058, de 2009; art. 54, IV, e parágrafo único, da Lei n.º 12.350, de 2010; art. 53 da Lei n.º 12.431, de 2011; arts. 10 e 11 da MP n.º 609, de 2013; art. 5º, I, “a”, do Decreto n.º 7.212, de 2010; art. 66 da IN SRF n.º 247, de 2002.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**CONSULTA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS DE APRESENTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA PARCIAL.**

O processo administrativo de consulta se presta a dirimir dúvidas relativas à interpretação da legislação tributária federal, não alcançando questões de natureza procedimental, nem se prestando a realizar assessoria contábil/jurídica à pessoa jurídica.

Ineficácia parcial.

**Dispositivos Legais:** IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, IV, e art. 18, II, IX, XI e XIV.

## **Relatório**

A Consulente, acima identificada, declarando ter como objeto social o “*preparo de refeições e o seu fornecimento em restaurantes*” formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam, respectivamente, as Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Aduz que, para a consecução de suas atividades, adquire carnes bovinas, suínas e de frango, classificadas nos códigos “02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21,

---

0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1” da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

3. Recorda que, no passado, desde que satisfeitos determinados requisitos, as exigibilidades da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculadas às vendas desses produtos estavam suspensas, nos termos da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, art. 32, II, e da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, art. 54, IV, e que tal suspensão foi revogada com a publicação da Medida Provisória (MP) nº 609, de 8 de março de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013.

4. Acrescenta que, nos casos em que a suspensão era aplicável, os adquirentes das mercadorias em questão estavam impedidos de apropriar créditos vinculados a tais aquisições, por força do disposto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, c/c § 2º, II, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, c/c § 2º, II.

5. Afirma acreditar que, por estar expressamente excluída das hipóteses de suspensão, esta jamais se aplicou às operações em que seus fornecedores vendiam-lhe os produtos em questão e que, conseqüentemente, ela (a Consulente) fazia jus aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a essas aquisições, embora jamais os tenha apropriado.

6. Isto posto, traz os seguintes questionamentos:

*1. A cadeia puramente comercial de carnes classificadas dentre as posições NCMs 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1, que não resultasse numa industrialização subsequente a inaugurar uma cadeia comercial nova deveria ser tributada, em sua última etapa, por PIS e COFINS?*

*2. Como a Consulente não pratica industrialização, tampouco revende carnes, o fornecimento de carnes classificadas dentre as posições NCMs 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 por terceiros à Consulente configurava a última etapa da cadeia puramente comercial de carnes sem iniciar uma cadeia nova via industrialização?*

*3. Se o fornecimento de carnes classificadas dentre os NCMs 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 à Consulente encerrava a cadeia puramente comercial destas mercadorias sem que fosse inaugurada, por intermédio de industrialização, uma cadeia nova, tal fornecimento deve ser considerado, como já registrado na Solução de Consulta nº 162, de 20 de agosto de 2012, como venda a consumidor final ou a varejo, conforme o período, e, como tal ser normalmente tributado por PIS e COFINS?*

*4. Se o fornecimento de carnes classificadas dentre os NCMs 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10,*

*1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 à Consulente deveria ser normalmente tributado por PIS e COFINS, sob pena de não ser arrecadado qualquer valor a título de tais contribuições em toda a extensão da cadeia comercial de carnes, contrariando o disposto nos artigos 32, II, parágrafo único, I, e 54, IV, parágrafo único, I, das Leis n.ºs 12.058/09 e 12.350/10 que apenas admitiam tal hipótese em cadeias que resultassem numa industrialização, teria a Consulente direito a descontar crédito de 1,65% e 7,6%, calculados sobre as aquisições de carnes classificadas dentre os NCMs 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 feitas durante a vigência das Leis n.ºs 12.058/09 e 12.350/10, dos valores a pagar respectivamente de PIS e COFINS, na forma dos artigos 3º, II, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03?*

*5. Considerando que tal crédito, se reconhecido na resposta ao quesito anterior, não foi tomado pela Consulente, ela acabou por recolher aos cofres públicos valores superiores ao devido a título de PIS e COFINS. Em assim sendo, poderia a Consulente repetir tais indébitos mediante compensação com débitos tributários federais vincendos, acrescentando-se ao seu crédito a taxa SELIC acumulada desde os pagamentos indevidos até a compensação?*

*6. Em sendo reconhecido à Consulente o direito indagado no quesito 4, mas por outro lado sendo negativa a resposta ao quesito 5 por eventualmente esta I. Receita Federal do Brasil considerar que o direito da Consulente configura um crédito extemporâneo e não um pagamento indevido, poderia a Consulente reconhecer neste momento tais créditos extemporâneos a fim de abatê-los de débitos vincendos de PIS e COFINS? Aos créditos extemporâneos poderia ser acrescida a taxa Selic acumulada no período?*

## **Fundamentos**

7. O processo administrativo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) está disciplinado na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 58, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita à declaração de ineficácia.

9. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, estabelece os requisitos que devem ser atendidos para que a consulta produza seus efeitos, dentre eles os que seguem (sem os destaques no original):

---

*Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.*

[...]

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

[...]

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

[...]

*III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e*

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.*

[...]

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

[...]

*VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;*

[...]

*IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

[...]

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

[...]

*XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.*

10. Primeiramente, é necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, o que implica dizer, compete à Consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

11. Salienta-se que o processo de 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 assim, a consulta deve limitar-se a fato determinado,

---

descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria. Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação tributária no âmbito da RFB que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer. É necessário expor com detalhes a circunstância, examinando a questão em face do preceito legal que lhe é pertinente.

12. Ademais, conforme os dispositivos supracitados, dentre os requisitos e formalidades exigidos para a formulação da consulta, destaca-se que não produzirá efeitos aquela formulada: a) em tese, com referência a fato genérico; b) sem descrição completa e exata da hipótese a que se refere; c) que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida; d) quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei; e, ainda, e) que tenha por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

13. Observa-se, de plano, que os questionamentos de nº 1, 2, 3, 5 e 6, reproduzidos na íntegra acima, foram apresentados de forma genérica, desacompanhados de especificação quanto aos dispositivos normativos duvidosos ou obscuros. Nota-se, pois, que o cerne do questionamento não está na interpretação de dispositivo legal, mas na sua aplicação prática e seus desdobramentos. A Consulente deseja, tão somente, a ratificação por esta RFB de matérias que se encontram expressamente definidas na legislação.

14. Tal fato, por si, impede a apreciação dos quesitos mencionados, a teor do disposto no art. 18, incisos II, IX, XI e XIV da IN RFB nº 1.396, de 2013, dado que o objeto do processo de consulta, que é a interpretação de normas tributárias, não pode ser alcançado.

15. Ressalte-se que ainda que as restrições impostas pelas normas tributárias em relação ao processo de consulta ora analisado pudessem ser superadas, a própria natureza da postulação realizada ensejaria a sua ineficácia, uma vez que evidencia demanda de assessoramento jurídico e contábil-fiscal, função a que não se presta o instituto da consulta, em conformidade com o art. 18, inciso XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

16. Destarte, essa parcela da consulta deve ser considerada ineficaz.

17. Por fim, esclareça-se que a Administração Tributária não deixa de prestar auxílio aos contribuintes nos casos de interpretação da legislação tributária, de forma específica e pontual. Questões dessa espécie podem ser apresentadas no Plantão Fiscal, serviço de atendimento pessoal posto à disposição dos contribuintes pela RFB, em suas Delegacias. As consultas feitas no Plantão Fiscal, por meio do diálogo entre Consulente e consultor podem situar com exatidão o fato objeto da incerteza e, desta forma, identificar os dispositivos legais a ele aplicáveis.

18. Remanescendo dúvida, após a obtenção dos esclarecimentos na forma acima recomendada, pode o contribuinte protocolizar novo processo de consulta, desde que sejam observados os preceitos constantes da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 48 e 49, do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 48 a 53, e da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 2013.

19. Passa-se agora à análise do questionamento de nº 4, que preenche os requisitos para formulação de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, ensejando resposta.

20. Tal questionamento elaborado pela Consulente, e antes reproduzido, pode ser sintetizado da seguinte forma: há a possibilidade de desconto de crédito relativo ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, no que tange aos dispêndios efetuados com a aquisição de carnes utilizadas em refeições fornecidas por restaurantes, ocorrida durante a vigência da suspensão do pagamento das contribuições instituída pelas Leis nº 12.058, de 2009, e nº 12.350, de 2010?

21. Dessa forma, para o correto deslinde da questão, cumpre analisar a interpretação do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, notadamente os trechos expostos abaixo:

*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;*

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

22. Tais disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito.

23. Verifica-se que a Consulente delimita um marco temporal para análise da possibilidade de creditamento pretendida: refere-se à aquisição de carnes ocorrida durante o período em que esteve vigente a suspensão de pagamento das contribuições em relação a determinadas operações envolvendo esses produtos, instituída nas Leis nº 12.058, de 2009, e 12.350, de 2010.

24. Tal suspensão incidia sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de alguns produtos expressamente relacionados nesses diplomas legais. Ao mesmo tempo, ocorrendo a incidência dessa suspensão, concedia-se crédito presumido às pessoas jurídicas



que adquirissem tais produtos para revenda ou industrialização. Dentre estes produtos, incluíam-se as carnes citadas pela peticionante como objeto de suas aquisições.

25. Para melhor compreensão do tema, cumpre examinar as Leis n.º 12.058, de 2009, n.º 12.350, de 2010, e n.º 12.431, de 24 de junho de 2011, além da MP n.º 609, de 2013, posteriormente convertida na Lei n.º 12.839, de 2013, notadamente os trechos abaixo:

**Lei n.º 12.058, de 2009, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2009:**

*Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

[...]

~~*II — produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.*~~

~~*II — produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 41.01.50.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela de Medida Provisória n.º 497/2010)*~~

~~*II — produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei n.º 12.350/2010)*~~

~~*II — produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei n.º 12.431/2011). (Revogado pela Medida Provisória n.º 609/2013) (Revogado pela Lei n.º 12.839/2013)*~~

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

~~*I — não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final;*~~

~~*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei n.º 12.431/2011).*~~

~~*II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*~~

[...]

*Art. 47. O disposto nos arts. 31 a 37 desta Lei produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei.*

**Lei nº 12.350, de 2010, publicada no DOU de 21 de dezembro de 2010**

*Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

[...]

~~*IV – produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize ou revenda bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.*~~

~~*IV – produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos, ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 609/2013) (Revogado pela Lei nº 12.839/2013)*~~

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;*

*II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

[...]

*Art. 64. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

**Lei nº 12.431, de 2011, publicada no DOU de 27 de junho de 2011**

*Art. 53. O inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e o inciso I do parágrafo único do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 32. ....*

~~*II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.*~~

~~*Parágrafo único. ....*~~

~~*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;*~~

~~*.....” (NR)*~~

[...]

*Art. 55. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

**MP nº 609, de 2013, publicada no DOU de 13 de março de 2013**

*Art. 10. Ficam revogados:*

[...]

*II - o inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009;*  
*III - o inciso IV do caput do art. 54 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010;*  
*e*

*[...]*

*Art. 11. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.*

26. Assim, constata-se que durante o período em que produziu efeitos, o art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009 teve duas redações distintas.

26.1. Em um período inicial, de 1º de novembro de 2009 (primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da Lei nº 12.058, de 2009) a 26 de junho de 2011 (véspera da publicação da Lei nº 12.431, de 2011), a suspensão prevista neste art. 32 não alcançou a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final (cf. antiga redação da Lei nº 12.058, de 2009, art. 32, parágrafo único, I).

26.2. Em um segundo período, de 27 de junho de 2011 (data da publicação da Lei nº 12.431, de 2011) a 12 de março de 2013 (véspera da publicação da MP nº 609, de 2013), essa suspensão não alcançou a receita bruta auferida nas vendas a varejo (cf. nova redação da Lei nº 12.058, de 2009, art. 32, parágrafo único, I).

27. Do mesmo modo, o parágrafo único, I, do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, afirmava que a suspensão tratada não alcançava a receita bruta auferida nas vendas a varejo.

28. A definição de venda a varejo é esclarecida pela Solução de Consulta Cosit nº 280, de 9 de outubro de 2014, cuja versão integral pode ser visualizada no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>, e da qual se destacam os seguintes trechos (sem os destaques no original):

*8. A esse respeito, verifica-se tratar-se tal expressão de conceito jurídico indeterminado, haja vista inexistir no direito comercial definição legal para ela, não havendo, também, unanimidade na doutrina quanto ao seu exato sentido, nos precisos termos expostos pelo Exmo. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Ilmar Galvão, quando da relatoria do Recurso Especial nº 8.966 (sem os destaques no original):*

*[...]*

*Sustenta haver a lei municipal aditado, no preceito em referência, a configuração conceitual que a venda a varejo possui no direito comercial, não havendo espaço para sua modificação por meio da lei tributária, nem, muito menos, por via interpretativa.*

*Acontece, porém, que inexistente definição legal para venda a varejo, no direito comercial, controvertendo os estudos acerca do exato sentido da expressão.*

*Com efeito, conforme ressei dos próprios autos, para uns, venda a varejo corresponde a compra para consumo próprio, não se descaracterizando ela pelo fato de o comprador armazenar grandes quantidades de mercadoria em seu poder. Para outros, entretanto, a*

---

*tônica discriminativa está na quantidade da mercadoria e na frequência das vendas. Entre esses, o renomado J. CARVALHO DE MENDONÇA, que contrapõe ao conceito de comerciante a retalho (varejista) o de atacadista (ou em grosso), caracterizado pelo Supremo Tribunal, em julgamento de 12 de maio de 1923, como aquele que efetua ‘compra em grande escala para revenda em grandes partidas’, não podendo como tal ser considerado ‘o comerciante que, habitualmente, exercendo a especulação a retalho, supre uma ou outra vez outro negociante ou qualquer freguês, com maior quantidade de mercadorias’ (Tratado Freitas Bastos, 1960, Volume VI, Parte II, nºs 717/719).*

[...]

8.1 Por sua vez, De Plácido e Silva, fornece as seguintes definições clássicas de “atacado” e “varejo”:

*Atacado– Usado em comércio para indicar toda espécie de venda por grosso, isto é, em grandes quantidades, venda esta feita a outros comerciantes que vão revender as mercadorias compradas ou adquiridas.*

*Varejo – Embora tenha o mesmo sentido de varejamento, é empregado especialmente para indicar o comércio que se faz em pequenas porções ou a retalho, ou venda por miúdo, feita diretamente ao consumidor. Opõe-se ao por atacado ou por grosso.*

9. *Pode-se, assim, divisar as seguintes características distintivas básicas entre tais conceitos: enquanto o varejo distingue-se pela venda em pequenas porções e diretamente ao consumidor final, o seu contraposto – atacado – manifesta-se pelo comércio em grandes quantidades, feito com outros comerciantes. Evidencia-se, de mesma forma, a impossibilidade de delimitação da quantidade de produto vendida a consumidor final que caracterizaria “varejo”, somente fazendo-se possível esta apreciação em relação a cada caso concreto individualmente considerado.*

10. *Na legislação tributária federal, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (Ripi/2010), em seu art. 14, II, apresenta a seguinte definição para estabelecimento comercial varejista (sem o destaque no original):*

*Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas*

*Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se*

[...]

*II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.*

11. *O art. 2º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), por sua vez, traz a definição de “consumidor”, ao preceituar que:*

*Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.*

12. *Pela conjugação de ambas as definições, extraídas da legislação federal, chega-se à conclusão de que a expressão “venda a varejo” deve ser entendida*

---

como a venda efetuada diretamente a pessoa física ou jurídica que adquira ou utilize produto ou serviço na qualidade de seu destinatário final.

[...]

29. Dessa forma, a venda a pessoa jurídica que desenvolve a atividade de restaurante pode ser considerada como venda a pessoa jurídica que utilizará os produtos adquiridos na qualidade de seu destinatário final, tendo em vista que os produtos adquiridos não mais integrarão etapa de processo produtivo, sendo apenas preparados e fornecidos a consumidores, na forma de refeições. Esse preparo, por sua vez, apesar de transformar o alimento, não é considerado industrialização, conforme dispõe o art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

*Art. 5º Não se considera industrialização:*

*I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:*

*a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor;*

30. Portanto, na ocasião de venda a restaurantes de produtos classificados nos códigos NCM elencados na legislação supracitada, não havia a incidência da suspensão de pagamento das contribuições, autorizada pelo inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009, e pelo inciso IV do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, por expressa ressalva legal do não alcance da suspensão sobre a receita bruta auferida nas vendas a varejo.

31. Por conseguinte, não havendo a incidência da suspensão, não existia também o direito da pessoa jurídica adquirente efetuar o desconto de crédito presumido das contribuições. Desse modo, a simples vigência dos dispositivos colacionados não configurava óbice à possibilidade de creditamento estabelecida no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

32. Contudo, sendo a atividade da Consulente “o preparo de refeições e seu fornecimento em restaurantes”, cabe analisar a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base nos dispositivos legais aludidos no parágrafo anterior. Para maior clareza, mais uma vez transcreve-se aqui o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, lembrando a existência de disposição análoga no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002:

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

[...]

*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)*

[...]

33. Especificamente acerca do creditamento na modalidade aquisição de insumos, 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 <<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.

34. 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 nº 358, de 2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

[...]

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.*

*[...]*

*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);

[...]

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25. Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26. Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

27. Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se

---

pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.

28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

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.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

[...]

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.

37. Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no

art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonasmos, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38. Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39. Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

35. Diante do exposto, verifica-se que a outorga do creditamento a que alude o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 15, II, da Lei nº 10.865, de 2004, está condicionada à aplicação direta, necessária e efetiva do insumo (bem ou serviço) no processo produtivo de um bem ou na prestação de um serviço, de maneira a imprimir alguma transformação ao bem produzido, ou alguma agregação de valor ao serviço prestado.

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

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

**Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça (STJ)**

12 de junho de 1996

**EMENTA: O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS COM A SIMULTÂNEA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM BARES, RESTAURANTES E**

*ESTABELECEMENTOS SIMILARES CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS A INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.*

**STF – ARE 815934 PE Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA**

*Data de Julgamento: 06/06/2014, Data de Publicação: DJe-114 13/06/2014. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRA JULGADO NÃO UNÂNIME. ART. 530 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. VIA RECURSAL NÃO ESGOTADA NA ORIGEM: SÚMULA N. 281 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO EXTEMPORÂNEO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 498 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo nos autos principais contra decisão de inadmissão de recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, als. a e d, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco: APELAÇÃO CÍVEL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES E RESTAURANTES. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA, SENDO VENCIDO, NESSE PONTO, O RELATOR. RAZOABILIDADE DOS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS FIXADOS PELO JUÍZO SENTENCIANTE. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. "O ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres, cuja base de cálculo compreende o valor total das operações realizadas, inclusive aquelas correspondentes à prestação de serviço"(STJ - REsp 1.135.534/PE - submetido ao regime do art. 543-C, do CPC -, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010).*

**STJ - REsp: 115083 RS 1996/0075849-2, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA**

*Data de Julgamento: 20/11/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.03.1998 p. 39 ICMS - BASE DE CALCULO - RESTAURANTES - ALIMENTAÇÃO - FORNECIMENTO - SERVIÇOS. NO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS, ETC., POR RESTAURANTES, BARES E OUTROS ESTABELECEMENTOS CONGÊNERES, EXISTE A SAÍDA DE MERCADORIA, POUCO IMPORTANDO SE O FREGUÊS AS CONSUME ALI NO ESTABELECEMENTO COMERCIAL OU EM QUALQUER OUTRO LOCAL. HAVENDO CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, INCIDE O ICMS, INCLUSIVE, POR FICÇÃO LEGAL, SOBRE A PARTE DO SERVIÇO. RECURSO IMPROVIDO.*

**STJ - REsp 63738/SP 1995/0017611-4 Rel: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro**

*Data de Julgamento: 18/04/1996, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/05/1996, p. 15546.*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES OU SIMILARES.*

*I- O Supremo Tribunal Federal, sob a égide da constituição anterior, com base nos mesmos textos infraconstitucionais que ainda continuaram em vigor, firmou pacífica orientação, que, no julgamento dos casos remanescentes, foi adotada por esta corte, no sentido de que era ilegítima a exigência do ICM se a lei*

*estadual não distinguisse, na sua base de cálculo, o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços.*

*II - Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes a matéria, deu-lhe interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso iv do art. 156 da lei maior.*

*III - Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada a vista da constituição em vigor, sobre o "valor total da operação", sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.*

*IV - Interpretação do art. 8., par. 2., do decreto-lei n. 406, de 1968, com a redação do decreto-lei n. 834, de 1969, a vista dos arts. 155, i, b, par. 2., ix, e 156, iv, da constituição. precedentes do excelso pretório.*

*V - No caso, ademais, trata-se de fornecimento de refeições padronizadas por estabelecimento industrial.*

*VI - Recurso especial não conhecido*

38. Também se vê pelas decisões judiciais que o entendimento dominante é o de que a atividade de fornecimento de refeições tem natureza mista, na qual prepondera o comércio (sem os destaques nos originais):

**STF – AI 328808 SP Relator: Ministro Marco Aurélio**

*IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - RESTAURANTES, BARES, CAFÉS E SIMILARES - LEI Nº 8.198/92-SP - ALCANCE - FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO NO ATACADO -RECURSO EXTRAORDINÁRIO -INVIABILIDADE - AGRAVO DESPROVIDO [...]JA Embargante atua na fabricação de doces e salgados, bem como na venda de refrigerantes, conforme seu Código de Atividade Econômica n. 69.000, que é diverso daqueles dos Bares e Restaurantes que tem o n.68.000. Nesse caso ocorre circulação de mercadorias, fato gerador do tributo, conforme decidido pelo Colendo STJ no Resp 5.164-SP [...] Acontece, porém, que seu contrato social demonstra que o objetivo social é a "fabricação e comercialização de doces e salgados, bem como a venda de refrigerantes"(fls. 23, cláusula 4ª). Suas atividades não mesclam venda de mercadorias e acentuada prestação de serviços, como ocorre com os restaurantes e similares. [...]*

**STF – MCADI 4.389 Relator: Ministro Joaquim Barbosa**

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. [...]*

[...]

---

Contudo, conforme transparece nos julgados, a distinção entre a prestação de serviços e as operações de circulação de mercadorias é sutil. No RE 100.563, a Primeira Turma entendeu que o fornecimento de bebidas e alimentação por bares e restaurantes envolvia concomitantemente a venda de mercadorias (os alimentos preparados) e a prestação de serviços (utilização de mesa, toalha, guardanapo, gelo, trabalho de garçons, porteiro, cozinheiro etc). A indivisibilidade da amálgama serviços-mercadoria não impedia, naquele caso, a diferenciação entre as expressões econômicas de ambas as atividades, devendo a lei estadual “distinguir o preço dos serviços do preço das mercadorias” como condição necessária à cobrança do imposto.

[...]

**Súmula 163 do STJ**

12 de junho de 1996

**Ementa: O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS COM A SIMULTÂNEA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM BARES, RESTAURANTES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS A INCIDIR SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.**

**STF – ARE 815934 PE Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA**

[...]

1. "O ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres, cuja base de cálculo compreende o valor total das operações realizadas, inclusive aquelas correspondentes à prestação de serviço"(STJ - REsp 1.135.534/PE - submetido ao regime do art. 543-C, do CPC -, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010).

**STJ - REsp 63738/SP 1995/0017611-4 Rel: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro**

Data de Julgamento: 18/04/1996, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/05/1996, p. 15546.

**TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES OU SIMILARES.**

[...]

II - Sobrevindo a atual Constituição, a Suprema Corte, fazendo a exegese dos seus textos pertinentes a matéria, deu-lhe interpretação que afasta a que antes atribuiu aos dispositivos infraconstitucionais pertinentes, ao entender que, nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso iv do art. 156 da lei maior.

III - Em tal contexto, nas operações mistas antes mencionadas, o ICMS é devido, nos termos da legislação de regência, interpretada a vista da constituição em vigor, sobre o "valor total da operação", sem necessidade de a lei estadual fazer a distinção anteriormente referida.

[...]

**STJ - REsp 1330279/BA 2012/0129356-6 Rel: Ministro OG Fernandes**

*Data de Julgamento: 20/11/2014, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/12/2014.*

*PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO. NUTRIÇÃO. NECESSIDADE DE REGISTRO DE BARES E RESTAURANTES. ATIVIDADE BÁSICA DESEMPENHADA. COMÉRCIO E ENTRETENIMENTO. ALIMENTAÇÃO/GASTRONOMIA. ATIVIDADE-MEIO. INEXIGIBILIDADE DE REGISTRO. OBRIGATORIEDADE DE INSCRIÇÃO E MANUTENÇÃO DE NUTRICIONISTA. NÃO OCORRÊNCIA.*

[...]

*4. O serviço prestado por bares e restaurantes encontra-se associado à prática comercial de alimentos e bebidas, além de oferecer à população opções de lazer e entretenimento. A conquista dos clientes e o diferencial de cada um dos estabelecimentos no mercado está atrelada muito mais à arte culinária, ligada à atividade gastronômica, bem como ao oferecimento de atrações culturais como apresentações musicais e de dança, transmissão televisiva, entre outros.*

[...]

*10 - Na espécie, os estabelecimentos representados pela Impetrante têm como atividade-fim o COMÉRCIO de produtos variados, inclusive alimentos e bebidas, além de entretenimento, sendo a GASTRONOMIA uma atividade-meio.*

[...]

*13 - Na espécie, sendo o comércio de produtos alimentícios, além de bebidas e entretenimento, a ATIVIDADE-FIM dos estabelecimentos representados pela Impetrante e a Gastronomia mera ATIVIDADE-MEIO, não estão obrigados a contratar Nutricionista como responsável técnico para o regular exercício das suas atividades.*

[...]

*De fato, o serviço prestado por bares e restaurantes encontra-se associado à prática comercial de alimentos e bebidas, além de oferecer à população verdadeiras opções de lazer e entretenimento.*

[...]

**TJRS, Ap. Cív. nº 588061002, Relator: Desembargador João Sedinei Ruaro**

*Incidência de ICM no fornecimento de refeições e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Atividade econômica que, embora envolva e exija a prestação de serviços diversos, configura operação de circulação de mercadorias, sendo este o seu núcleo e o seu aspecto preponderante, não descaracterizado por incluir o concurso indispensável de diferentes serviços, como atividade auxiliar (atividade-meio), com vistas a circulação de mercadorias, atividade-fim. Tipificação do fato gerador da incidência do ICM, sem distinção de parcela correspondente ao valor dos serviços. [...]*

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

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

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

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

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

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

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

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

*[...]*

*20. A atividade de padaria não é considerada industrialização por expressa vedação do art. 5º, I, a, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Entretanto, não há que se negar que apesar de não realizar industrialização, a padaria do supermercado, em regra, produz bens destinados à venda, como, por exemplo,*



---

*alimentos que serão comercializados: pães, bolos, dentre outros. Por conseguinte, os bens utilizados como insumos na produção desenvolvida por essa atividade satisfazem a exigência da legislação ora citada para creditamento na modalidade aquisição de insumos.*

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

[...]

44. Da mesma forma, também os restaurantes, apesar de não realizarem industrialização, produzem bens destinados à venda, a saber, as refeições que comercializam. Assim sendo, é de se entender que os bens utilizados como insumos na produção de tais refeições satisfazem as exigências da legislação analisada pela SD Cosit n.º 7, de 2016, para a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos.

45. Evidentemente, todos os requisitos legais pertinentes à espécie devem ser observados. Por exemplo, a vedação constante do art. 3.º, § 2.º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, e seu equivalente na Lei n.º 10.833, de 2003, a seguir reproduzido:

*§ 2.º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 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. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

46. Aliás, esse é atualmente o caso das carnes objeto da consulta, posto que a Lei n.º 12.839, de 2013, alterou a Lei n.º 10.925, de 23 julho de 2004, reduzindo a zero as alíquotas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as correspondentes receitas de venda:

***Lei n.º 10.925, de 2004, na redação dada pela Lei n.º 12.839, de 2013, publicada no DOU de 10 de julho de 2013:***

*Art. 1.º 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:*

[...]

*XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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)*

[...]

47. Dessa forma, as carnes utilizadas pela Consulente no preparo de refeições, atualmente não admitem a apuração de créditos em face da vedação imposta pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

48. Contudo, no período em que estiveram vigentes o art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e o art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, ou seja, até o advento da MP nº 609, de 2013, conforme antes se mencionou, os restaurantes poderiam apurar créditos sobre os produtos mencionados nesses dispositivos, desde que adquiridos para utilização como insumos na produção de refeições a serem vendidas a seus clientes, e desde que respeitados todos os demais requisitos estipulados pela legislação de regência.

## Conclusão

49. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à Consulente que:

49.1 Os restaurantes exercem atividade econômica mista, com preponderância da comercialização de bens, pois eventual prestação de serviços é acessória à venda de alimentos. Todavia, embora sua atividade seja predominantemente comercial e não seja considerada industrialização, por expressa previsão normativa, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permite-se a apuração de créditos com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista realizarem produção de bens destinados à venda.

49.2 A aquisição por restaurantes, para preparo de refeições a serem vendidas a seus clientes, dos produtos mencionados no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, configuram aquisição de insumos a serem utilizados na produção de bens destinados à venda, para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

49.3 As suspensões tratadas no art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, enquanto vigentes, não eram aplicáveis às vendas efetuadas aos restaurantes, em face das vedações previstas no parágrafo único, I, do art. 32, da Lei nº 12.058, de 2009, e no parágrafo único, I, do art. 54, da Lei nº 12.350, de 2010, que expressamente ressaltavam o alcance das suspensões sobre a receita bruta auferida nas vendas a varejo.

49.4 Em decorrência, até 12 de março de 2013, enquanto vigentes o art. 32, II, da Lei nº 12.058, de 2009, e o art. 54, IV, da Lei nº 12.350, de 2010, os restaurantes poderiam apurar créditos da não cumulatividade relativamente à aquisição dos produtos listados nos dispositivos mencionados, com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

48.5 A partir de 13 de março de 2013, com a publicação da MP nº 609, de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.839, de 2013, as receitas de venda dos produtos em questão passaram a gozar do benefício de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o

---

PIS/Pasep e da Cofins, motivo pelo qual passou a ser vedada a apuração dos créditos antes aludidos, conforme previsto no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

À consideração superior.

*(Assinado digitalmente)*  
ARLEI ROBERTO MOTA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

*(Assinado digitalmente)*  
JOSÉ FERNANDO HUNING  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe-Substituto da Disit/09

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

*(Assinado digitalmente)*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao Consulente.

*(Assinado digitalmente)*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit