



---

## Solução de Consulta nº 173 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. RESTAURANTES. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica dedicada à atividade de preparo e fornecimento de refeições realiza a produção de bens destinados à venda, nos termos da legislação da Cofins.

Os gastos com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo geram direito a crédito da Cofins, com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Os gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo, bem como os gastos com aquisição de partes e peças de reposição desse maquinário, são considerados insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção. Caso haja a capitalização ao valor do bem mantido, haverá geração de créditos por meio do ativo imobilizado, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 20 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 28 DE JUNHO DE 2017.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos II e VI, § 1º, inciso III, e § § 2º e 3º, e art. 15, inciso II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, I; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171, I, 172, §

1º, II, VII e VIII, e § 2º, e 173, I, § 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. RESTAURANTES. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica dedicada à atividade de preparo e fornecimento de refeições realiza a produção de bens destinados à venda, nos termos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os gastos com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Os gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo, bem como os gastos com aquisição de partes e peças de reposição desse maquinário, são considerados insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção. Caso haja a capitalização ao valor do bem mantido, haverá geração de créditos por meio do ativo imobilizado, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 20 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 28 DE JUNHO DE 2017.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos II e VI, § 1º, inciso III, e § § 2º e 3º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, I; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171, I, 172, § 1º, II, VII e VIII, e § 2º, e 173, I, § 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017.

## **Relatório**

A interessada, acima identificada, dirige-se a este órgão por meio de consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base no regime de apuração não cumulativa.

2. A consulente informa que seu objeto social é a exploração e operação de restaurantes e lanchonetes fixas, ambulantes e quiosques, o fornecimento de alimentação a indústrias, estabelecimentos de ensino, internatos, hospitais e similares, bem como outras atividades descritas em seu contrato social, anexado por cópia às fls. 14-19.

3. Afirma que, como realiza o preparo e fornecimento de refeições em seus restaurantes, desenvolve atividade econômica mista, que, de um lado, consiste na produção de bens destinados à venda e, de outro, na prestação de serviços correlatos, além de comercializar determinados produtos prontos e acabados que menciona. Alega utilizar máquinas e equipamentos para a consecução da sua atividade.

4. Sublinha que, embora o art. 5º, I, "a", do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 2010 - RIPI/2010 [aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010] disponha que não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares em restaurantes, essa atividade se ajusta, a seu ver, ao conceito de transformação, destacando, ademais, que os restaurantes podem realizar operações industriais de beneficiamento, montagem e acondicionamento.

5. Alude à modalidade de creditamento referente a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda, com base no valor dos encargos de depreciação, de que trata o art. 3º, caput, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

6. Lembra que esta Coordenação-Geral já se manifestou no sentido de que, embora os restaurantes desenvolvam atividade que não é considerada industrial, por expressa previsão normativa, é permitida, no âmbito do regime de apuração não cumulativa das contribuições, a apropriação de créditos a título de insumo, visto que realizam produção de bens destinados à venda, evocando, nesta esteira, a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017.

7. Articula que, de outra feita, relativamente à atividade de panificação exercida por supermercados, ainda que esta não seja considerada industrial pela legislação de regência, a Cosit entendeu estar autorizado o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, sempre que utilizados pelo estabelecimento panificador diretamente na produção de bens destinados à comercialização, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017.

8. Portanto, defende que seja autorizado o aproveitamento de créditos relacionados a despesas com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção de refeições por restaurante.

9. Por outro lado, sustenta a possibilidade de creditamento relativo a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, bem como no caso de aquisição de partes e peças de reposição do citado maquinário, analogamente ao quanto decidido pela Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, no tocante à apuração de créditos de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por parte de restaurantes.

10. Colaciona o entendimento proferido pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça em sede do recurso especial representativo de controvérsia repetitiva nº 1.221.170/PR, que aborda o conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Assevera que as despesas com manutenção e reposição de peças para máquinas e equipamentos são essenciais à realização de suas atividades, ao passo que são relevantes os encargos de depreciação com máquinas utilizadas no preparo de refeições.

11. Traz à baila dispositivos do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 [atos esses que, depois da protocolização deste feito, vieram a ser revogados pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019]. Neste diapasão, formula dois quesitos:

i) à luz das Soluções de Consulta Cosit nº 183 e nº 550, de 2017, é correto o entendimento de que as despesas com encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no preparo e fornecimento de refeições por restaurantes podem ser apropriadas no regime de apuração não cumulativa das contribuições em apreço?

ii) é correto o entendimento de que os custos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, utilizados na produção de bens destinados à venda, bem como as aquisições de partes e peças de reposição desse maquinário, ensejam o aproveitamento de créditos das contribuições em questão, sempre que incorridos por restaurantes que se dedicam às atividades de preparo e fornecimento de refeições?

12. Por fim, presta as declarações a que se refere o art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

13. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## **Fundamentos**

14. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

15. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

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

17. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente 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.

18. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

19. Dito isso, a sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis. Abaixo, reproduz-se a Lei nº 10.833, de 2003, na parte que interessa:

#### **Lei nº 10.833, de 2003**

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

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

*b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*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)*

*[...]*

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

*§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;”*

*(grifos nossos)*

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

### **Dos créditos relativos a gastos com bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda**

21. Sobre a apuração de créditos com base na aquisição de insumos a que se referem os atos legais supracitados, deve-se atentar que, por meio do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do mencionado acórdão:

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

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

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas*

*com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

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

22. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

23. Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18 de dezembro de 2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta:

**PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018**

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

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

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

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

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

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

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

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

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

(...)

### **Fundamentos**

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

### **1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS**

30. De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e



*serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

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

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

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

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

*35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).*

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

*37. Já como exemplos de atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados podem ser citadas a agricultura, a pecuária, a piscicultura, entre outras.*

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

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

## 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias<sup>2</sup>; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

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

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

---

<sup>2</sup> Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

[...]

## 7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cedição, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. *As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).*

72. *Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de” depreciação, amortização ou exaustão.*

73. *Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.*

74. *Já quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem exaustão, a legislação das contribuições não estabelece a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade com base nos encargos contábeis decorrentes de sua realização.*

75. *Considerando a falta de previsão legal para apuração de créditos das contribuições com base em encargos de exaustão e o conceito restritivo de insumo que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre considerou que os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao valor de determinado bem componente do ativo imobilizado da pessoa jurídica sujeito a exaustão não permitiriam a apuração de créditos: a) tanto na modalidade aquisição de insumos (pois tais dispêndios deveriam ser ativados para posterior realização, o que afastaria a aplicação desta modalidade de creditamento); b) quanto na modalidade realização de ativo imobilizado (por falta de previsão legal para creditamento em relação a encargos de exaustão).*

76. *Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.*

77. *Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:*

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

79. Em algumas hipóteses, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas permite à pessoa jurídica escolher entre incorporar o dispêndio ao imobilizado para posterior realização ou deduzi-lo imediatamente no período como custo ou despesa. Deveras, por decorrência lógica, se a pessoa jurídica optar pela dedução imediata, a modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável será a aquisição de insumos; mas se optar pela incorporação ao ativo imobilizado, a modalidade aplicável será determinada conforme elucidado no parágrafo anterior.

80. Apresentada essa explanação acerca da interseção entre insumos e ativos incorporados ao imobilizado nas modalidades de crédito das contribuições em comento, cumpre analisar algumas questões específicas que envolvem a matéria.

#### **7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS**

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

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

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

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

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

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

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

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

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

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

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são

*incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.*

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

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

93. *São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.*

94. *Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.*

95. *Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.*

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

[...]

#### **14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA**

164. *Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.*

165. *Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.*

#### **Conclusão**

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

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

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

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

[...]

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

(Grifo nosso)

24. Do texto acima, importa destacar que, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

24.1. o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica; e

24.2. somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, consoante art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., **bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.**

25. Foi publicada recentemente a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplinando, em seus arts. 171 e 172, a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria ora em análise:

### **Subseção II**

#### **Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos**

**Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):**

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

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

[...]

**Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).**

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

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

**II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;**

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

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**



*b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;*

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

***VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;***

*VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;*

*IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e*

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

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

*I - bens incluídos no ativo imobilizado;*

*II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;*

*III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;*

*IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;*

*V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;*

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

*VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.*

***§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:***

*I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e*

*II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.*

*(grifos nossos)*

26. No caso sob análise, a consultante afirma se dedicar ao preparo de refeições para consumo no seu estabelecimento, além da comercialização de produtos “prontos e

acabados” como bebidas. Então pretende-se ver reconhecido o direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos quanto aos gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, bem como com aquisição de partes e peças de reposição desses maquinários.

27. Responde-se à consulente que, analisando-se a legislação e o Parecer retro citados, permite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos quando os gastos com manutenção e reposição de peças das máquinas utilizadas na preparação das refeições não aumentem a vida útil dessas máquinas em mais de um ano. Caso haja aumento de vida útil superior a 1 ano, tais gastos devem ser capitalizados e servir de base a depreciações futuras (crédito por meio do ativo imobilizado).

28. Como explicado no parágrafo 30 e seguintes do Parecer, o termo “produção” não equivale ao termo “industrialização”, possuindo aquele um significado mais amplo no contexto da interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

29. Nesse sentido, embora fundamentadas em interpretações sobre o conceito de insumos anteriores ao julgado do STJ e do Parecer reproduzidos acima, as Soluções de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, e nº 550, de 19 de dezembro de 2017, reconhecem que o preparo de pães e de refeições se enquadram como “produção” de bens ou produtos para a venda.

30. A referida Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, cuja íntegra está disponível em sua página na internet, esclarece o seguinte nestes excertos:

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, configura 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.

[...]

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;*

[...]

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:

[...]

36. [...] 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.

[...]

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 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;*

*[...]*

*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. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, e seu equivalente na Lei n.º 10.833, de 2003, a seguir reproduzido:

31. Ressalte-se, entretanto, que não há créditos sobre insumos na atividade de comercialização de bens já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços. Portanto, gastos relacionados à revenda de bebidas pelo restaurante não podem ser enquadrados como insumo.

### **Dos créditos apurados sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade de produção de bens destinados à venda**

32. No caso do encargo de depreciação de bem incorporado ao ativo imobilizado, verifica-se que o art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, possibilita a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando o bem for adquirido ou fabricado para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que afasta a aplicação da norma geral de creditamento (aquisição de insumos).

33. Saliente-se que bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas utilizados na área administrativa e demais atividades intermediárias da pessoa jurídica (financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aludida, pois não são aplicados “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, como exigem os dispositivos legais.

34. A apuração de créditos referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

35. Assim, há direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade de preparo e fornecimento de refeições em restaurantes, nos termos do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

36. Conseqüentemente, a consultante deve adotar práticas contábeis que permitam a identificação da utilização dada aos bens incorporados a seu ativo imobilizado para que seja possível a averiguação da correta aplicação da legislação, observando-se inclusive eventuais normas sobre tais controles expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

37. Acerca desse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 319, de 20 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> ), que

nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

38. A seguir transcrevem-se trechos relevantes da supracitada Solução de Consulta para o deslinde da questão (grifos do original):

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

**DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.**

*É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.*

*Quanto à apuração do crédito da Cofins previsto no inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre outras regras, destaca-se que:*

*a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);*

*b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;*

*c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;*

*d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.*

**Dispositivos Legais:** *Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 168; art. 3º, VI, §14, §16, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 11.727, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.*

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

**DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.**

*É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.*

*Quanto à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso VI do caput art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, entre outras regras, destaca-se que:*

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

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 o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 168; art. 2º, caput, art. 3º, VI da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

17. Trata-se de dúvida quanto à forma de desconto do crédito da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços. Sobre o tema, dispõe a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

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

(...)

*§ 1º 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 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

(...)

*§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (sem destaques no original)*

18. Quanto à Cofins, dispõe a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

**Art. 2º** Para determinação do valor da **COFINS** aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, **a alíquota de 7,6%** (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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

(...)

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

(...)

*§ 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) (Produção de efeito)*

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

(...)

**§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)**

(...)



§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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) (sem destaques no original)

19. Ante os dispositivos acima expostos, verifica-se que só geram crédito, conforme o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ambos com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, as 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.

20. Por outro lado, com o advento do art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que deu nova disciplina à apuração de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação e amortização, **o direito a créditos só subsiste em relação às máquinas e aparelhos adquiridos a partir de 1º de maio de 2004:**

**Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.**

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.(grifou-se)

21. O artigo 21 da Lei nº 10.865, de 2004, por sua vez, acrescentou o § 14 ao artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, estabelecendo, como opção, que o desconto de créditos de Cofins relativos a máquinas e equipamentos adquiridos para o ativo imobilizado fosse feito em quatro anos (quarenta e oito meses) em vez de acompanhar a depreciação contábil:

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

22. A mesma regra é trazida à Contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 10.865, de 2004, que acrescenta o inciso II ao artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando a ela o disposto nos §§ 10 a 15 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

23. Por sua vez, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, estabeleceu outra forma incentivada de apropriação dos créditos de depreciação em hipóteses restritas:

Art. 2º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 2 (dois) anos, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição dos bens de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às aquisições efetuadas após 1º de outubro de 2004 (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005).

24. O art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, em sua redação original, instituiu a possibilidade de apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos em 12 meses. A redação atual estabeleceu um escalonamento que ao final permite o imediato creditamento em relação a determinados bens adquiridos a partir de julho de 2012, in verbis:

~~Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.~~

~~§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.~~

~~§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.~~

*Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: ( Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*I - no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*II - no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*III - no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*IV - no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*V - no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VI - no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VII - no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VIII - no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*IX - no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*X - no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*XI - no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: ( Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

*II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir da data de publicação desta Medida Provisória. ( Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente à data de publicação desta Medida Provisória. ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*(...)*

27. *Em resposta ao primeiro questionamento da consultante, afirma-se que a regra geral para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é o cálculo do montante sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo os encargos de depreciação determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem.*

28. *Entretanto, como apresentado acima, permite-se à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada período de apuração, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.*

29. *Salienta-se que a opção da pessoa jurídica entre as diversas formas de creditamento possível é feita por meio do efetivo aproveitamento do crédito na forma escolhida e o critério deve ser uniforme para as duas contribuições, de acordo com o art. 7º, caput e § 2º, da IN SRF nº 457, de 2004.*

30. *Com respeito ao segundo questionamento, a legislação é clara ao permitir o aproveitamento extemporâneo do crédito (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º), a saber:*

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

***§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (sem destaques no original).***

31. *Entretanto, o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a prazo prescricional. Deveras, tal direito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).*

32. *Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de*

janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, verbis:

*Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.*

33. *Em relação ao prazo prescricional em que incorre o referido crédito, a Cosit, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 25 de novembro de 2011, exarou orientação de que “o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração”, como se lê na ementa publicada no Diário Oficial da União - DOU de 22.08.2011, a seguir transladada:*

*EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.*

*Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **estão sujeitos ao prazo prescricional** previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. **O termo de início para contagem do prazo prescricional** relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;** (sem destaques no original).*

34. *Por fim, vale ainda ressaltar a impossibilidade de apuração do crédito em voga após a alienação do bem, conforme ressaltado na Solução de Consulta Cosit nº 99.058, de 15 de maio de 2017. Veja-se a ementa transcrita na parte relativa à Cofins:*

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.*

*É vedada a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.*

## Conclusão

39. Diante do exposto, responde-se essa solução de consulta informando à consulente que:

- a) a pessoa jurídica dedicada à atividade de preparo e fornecimento de refeições realiza a produção de bens destinados à venda, nos termos da legislação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep;
- b) os gastos com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e
- c) os gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo, bem como os gastos com aquisição de partes e peças de reposição desse maquinário, são considerados insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção. Caso haja a capitalização ao valor do bem mantido, haverá geração de créditos por meio do ativo imobilizado, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

*Assinado digitalmente*

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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 Cotri

## **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