



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	6 – COSIT
DATA	23 de fevereiro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GERADORES DE ENERGIA SOLAR. ATIVO IMOBILIZADO. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

O encargo de depreciação incorrido no mês dos geradores de energia solar compõe a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na situação de o gerador integrar o ativo imobilizado e fornecer energia elétrica para as máquinas e equipamentos, utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Caso os geradores de energia solar sejam utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços e também em outras atividades da pessoa jurídica (como atividades administrativas, comerciais etc.), há a necessidade de realização do rateio proporcional e fundamentado em critérios racionais e a devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA DA REDE LOCAL. REDUÇÃO DO CONSUMO. GASTOS DE AQUISIÇÃO DOS GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA SOLAR. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por utilização de energia elétrica solar e da consequente redução do consumo da energia elétrica fornecida pela rede pública local e do correspondente valor da conta de energia elétrica, não há, por subsunção à interpretação literal, como serem inseridos para dentro do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os gastos com a aquisição dos geradores de energia solar, para efeito de composição da base cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 270, DE 30 DE MAIO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U

DE 6 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 18 DE MARÇO DE 2021, PUBLICADA NO D.O.U DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, VI e IX, e § 1º, III; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 62 a 89; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 159, 167, 169, 176, 179, I, “a”, “b” e “c” e 191, I.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GERADORES DE ENERGIA SOLAR. ATIVO IMOBILIZADO. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

O encargo de depreciação incorrido no mês dos geradores de energia solar compõe a base de cálculo dos créditos da Cofins, na situação de o gerador integrar o ativo imobilizado e fornecer energia elétrica para as máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Caso os geradores de energia solar sejam utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços e também em outras atividades da pessoa jurídica (como atividades administrativas, comerciais etc.), há a necessidade de realização do rateio proporcional e fundamentado em critérios racionais e a devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito da Cofins às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA DA REDE LOCAL. REDUÇÃO DO CONSUMO. GASTOS DE AQUISIÇÃO DOS GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA SOLAR. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por utilização de energia elétrica solar e da consequente redução do consumo da energia elétrica fornecida pela rede pública local e do correspondente valor da conta de energia elétrica, não há, por subsunção à interpretação literal, como serem inseridos para dentro do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com a aquisição dos geradores de energia solar, para efeito de composição da base de cálculo dos créditos da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 270, DE 30 DE MAIO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U DE 6 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 18 DE MARÇO DE 2021, PUBLICADA NO D.O.U DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, III e VI, e § 1º, III; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 62 a 89; Instrução

Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 159, 167, 169, 176, 179, I, “a”, “b” e “c” e 191, I.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos legais: IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, II.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, indagando sobre a legislação tributária federal que abaixo se discrimina:

- Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 3º, incisos VI e IX; e
- Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 3º, incisos III e VI.

2. Relativamente à legislação acima citada, a consulente informa que:

2.1 faz uso de diversos maquinários industriais, que são essenciais para a confecção das peças de vestuário, e que necessitam de energia elétrica ininterrupta para funcionarem no processo de fabricação dos produtos destinados à venda. A energia elétrica é essencial e faz parte do processo de produção da consulente;

2.2 com o objetivo de diminuir as despesas com energia elétrica adquirida das distribuidoras de energia, bem como com a finalidade de evitar que as máquinas deixem de funcionar diante de eventuais cenários de queda de energia elétrica, pretende adquirir geradores de energia elétrica solar;

2.3 com a energia elétrica produzida pelo gerador, haverá uma redução proporcional das despesas com energia adquirida diretamente das distribuidoras. Em outras palavras, as despesas com energia elétrica consumida pelo estabelecimento serão substituídas pela despesa que terá com os geradores de energia elétrica solar.

3. Considerando o disposto nos incisos VI e IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, considerando o disposto nos incisos III e VI do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a consulente apresentou três questionamentos, quais sejam:

a) tendo em vista que os geradores de energia elétrica são utilizados diretamente no processo produtivo da consulente, eis que, sem a energia ininterrupta, as máquinas utilizadas na confecção deixam de funcionar, a consulente terá direito ao

crédito de PIS e COFINS em relação aos valores gastos na aquisição dos geradores de energia elétrica?

b) em caso negativo, considerando que as despesas com energia elétrica consumida pelo estabelecimento e adquiridas das distribuidoras de energia serão substituídas pela despesa que a consulente terá com os geradores de energia elétrica solar, a Consulente terá direito ao crédito de PIS e COFINS em relação aos valores gastos na aquisição dos geradores de energia elétrica?

c) as despesas que a consulente terá ao adquirir os geradores de energia elétrica poderão ser abatidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, cabe esclarecer que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que regulamentava o processo de consulta, e, pela qual foi apresentada a presente consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

5. O processo de consulta, regulamentado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e é aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, configurando orientação oficial da RFB.

6. Assim, importa esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 46 a 53, 64-A e 64-B do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, pelos artigos 48 e 49 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pela Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

7. É necessário, ainda, 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 Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021, o que implica dizer, compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente (artigo 45 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

8. O consulente, entretanto, não preencheu os requisitos de admissibilidade especificamente em relação ao terceiro questionamento, uma vez que deixou de indicar o dispositivo que ensejou essa pergunta, conforme determina o art. 27, II, da citada IN RFB nº 2.058, de 2021. Cumpridos os requisitos de admissibilidade no tocante ao primeiro e segundo questionamentos, a presente consulta deve ser conhecida somente quanto a eles.

9. Posto isso, primeiramente vejamos a legislação tributária posta para interpretação:

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: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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)

[...]

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

[...]

§ 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)

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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 2014)

[...]

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:

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

[...]

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)

[...]

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

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 2014)

[...]

10. Em auxílio à interpretação, vejamos o conteúdo dos artigos 159, 167, 169, 179, 183 e 191, todos da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, relacionados à legislação tributária posta para interpretação, que, abaixo, se transcrevem:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.121, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2022

Art. 159. Do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime de apuração não cumulativa, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados na forma prevista neste Título (Lei nº 9.718, de 1998, art. 5º, § 13, com redação dada pela Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013, art. 4º; Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º, § 1º, inciso II; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput e § 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54, e art. 11, § 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput e §§ 15, 17 e 19, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55, art. 4º, § 1º, art. 12, §§ 4º e 5º, art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26, e art. 16; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 17, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, 9º-A e 15; Lei nº 11.196, de 2005, art. 57, com redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021, art. 4º, e art. 57-A, incluído pela Lei nº 12.859, de 2013, art. 6º; Lei nº 11.727, de 2008, art. 24; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 33 e 34, com redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, art. 5º; Lei nº 12.350, de 2010, art. 55, caput, com redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013, art. 34, e art. 56, com redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, art. 6º; Lei nº 12.599, de 2012, art. 5º, caput, e art. 6º, caput; Lei nº 12.865, de 2013, art. 31, caput; Lei nº 12.973, de 2014, art. 57, parágrafo único; e Lei nº 12.995, de 2014, art. 13, § 3º).

[...]

Art. 167. O direito ao crédito de que trata este Capítulo aplica-se exclusivamente em relação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º):

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

[...]

Art. 169. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre a sua base de cálculo, dos percentuais de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 1º, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26):

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para os créditos da Cofins.

[...]

Art. 179. 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 dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

[...]

Art. 183. Os encargos de depreciação a que se refere o art. 179 devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 57, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 40).

[...]

Art. 191. 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 dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

[...]

AQUISIÇÃO DE GERADORES DE ENERGIA SOLAR PARA ALIMENTAR MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS

11. O questionamento é quanto à possibilidade de os gastos com aquisição de geradores de energia elétrica solar comporem a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse ponto, a consulente afirma que os geradores de energia elétrica solar

deverão abastecer de energia elétrica as máquinas e equipamentos que são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

12. De pronto, deve ser ressaltado que se trata de uma aquisição que irá integrar o Ativo Imobilizado da consulente, igualmente à aquisição de máquinas e equipamentos que são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

13. Dito isso, esclareça-se que, nos termos literais do inciso III do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I do artigo 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, acima transcritos, o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins refere-se aos encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens, incorporados ao Ativo Imobilizado, que são utilizados na produção de bens destinados à venda, na prestação de serviços ou na locação a terceiros.

14. Nesse contexto, a Solução de Consulta Cosit nº 270, de 2017, publicada no DOU de 6 de junho de 2017, a qual, nos termos do artigo 33, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021¹, possui efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, cabendo, pois, adotar os entendimentos nela exarados, interpretou o seguinte em relação às modalidades de creditamento pela aquisição ou fabricação de ativo imobilizado e pela aquisição de ativo intangível, estabelecendo:

(...)

18. Por fim, a consulente questiona sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às despesas com depreciação de veículos e de computadores utilizados em sua atividade.

19. Inicialmente, mostra-se relevante comparar as seguintes hipóteses de creditamento previstas no caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da 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:

(...)

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)

(...)

¹ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB;

(...)

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)

(...)

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

20. Perceba-se que nas três modalidades de creditamento previstas nos dispositivos transcritos acima (aquisição de insumos, aquisição ou fabricação de imobilizado e aquisição de intangível) exige-se, para que se permita a apuração de créditos, que o item adquirido seja utilizado “na produção de bens destinados à venda” ou “na prestação de serviços”. Contudo, na modalidade de creditamento constante do inciso II dos dispositivos legais (aquisição de insumos) a exigência é mais rigorosa que nas outras modalidades, visto que se exige que o item seja “utilizado como insumo” na produção de bem ou na prestação de serviço. Ao passo que nas modalidades de creditamento constantes dos incisos VI e XI dos dispositivos legais (aquisição ou fabricação de imobilizado e aquisição de intangível) exige-se apenas que o item seja utilizado “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”.

21. Com base nessa apontada diferença de requisitos para permissão de creditamento, pode-se concluir que, conquanto na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos se exija aplicação direta do item adquirido “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens”, conforme explicitado na Solução de Divergência Cosit nº 07, de 2016, essa exigência tão restrita não se aplica às modalidades de creditamento pela aquisição ou fabricação de imobilizado e pela aquisição de intangível, exigindo-se apenas que o item seja utilizado “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”, ainda que não seja diretamente aplicado em tais atividades.

(...)

24. Assim, por exemplo, os veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica consulente utilizados no transporte de trabalhadores para acompanhamento de obras e projetos, conquanto não sejam diretamente aplicados na prestação de serviços (conforme reconhecido na transcrita Solução de Consulta Cosit nº 99052, de 2017), são aplicados indiretamente “na prestação de serviços”, sendo inerente e necessária à prestação. Daí, apesar de os gastos relativos ao funcionamento desses veículos não permitirem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) conforme a citada Solução de Consulta, a depreciação desses veículos permite o creditamento na modalidade referente a bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Não obstante o entendimento adotado pela Solução de Consulta acima colacionada a respeito do crédito relativo a insumos tenha sido modificado, como bem explanou o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, as premissas referentes ao crédito relativo ao ativo imobilizado permanecem intactas. Com base nessas premissas interpretativas, conclui-se que a pessoa jurídica poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens na situação de serem destinados ao ativo imobilizado (observadas as regras aplicáveis) e serem utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, nos termos do inciso VI do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, sendo suficiente apenas que o item seja utilizado “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”, ainda que não seja diretamente aplicado em tais atividades.

16. No entanto, é imperioso registrar que, de acordo com os excertos transcritos no inciso III do §1º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso III do §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I do artigo 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, **esse creditamento se dá com base nos encargos de depreciação incorridos no mês** relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda.

17. Portanto, os encargos mensais de depreciação dos geradores de energia solar poderão compor a base de cálculo dos créditos, haja vista que fornecem energia elétrica para o funcionamento das máquinas e dos equipamentos que são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, enquadrando-se na modalidade aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

18. Cumpre registrar que o crédito acima referido, se corresponder à aquisição ou à importação de máquinas ou equipamentos novos para utilização na atividade da pessoa jurídica, poderá ser descontado em parcela única e de forma imediata, nos termos do artigo 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.

19. Importante ainda ressaltar a necessidade de realização de rateio proporcional dos créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando se tratar de bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou prestação de serviços e nas demais atividades da pessoa jurídica.

20. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 37, de 2021, publicada no DOU de 25 de março de 2021, que, nos termos do artigo 33, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, também possui efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, elucida que esse rateio deve ser feito fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade que atribua o crédito proporcionalmente às atividades de produção de bens e de prestação de serviços:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUQUE E ROTISSERIA. ATIVIDADES COMERCIAIS E ADMINISTRATIVAS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM

UTILIZAÇÃO MISTA. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM VEÍCULOS NA ENTREGA DE BENS COMERCIALIZADOS.

Os supermercados, para a padaria e outras atividades de produção de bens e de prestação de serviços, podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

- a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;*
- b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades;*
- c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil do bem de até um ano; e*
- d) com base na depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil superior a um ano.*

Os supermercados, para o açougue, rotisseria e demais atividades comerciais (revenda de bens), administrativas, contábeis e jurídicas, não podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

- a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;*
- b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades; e*
- c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades;*

Quando os insumos e os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços também forem utilizados em outras atividades, os supermercados podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep com base em rateio fundamentado em critérios racionais e devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

Os supermercados não podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao GLP e a outros combustíveis utilizados no deslocamento de mercadorias, seja em deslocamentos internos aos estabelecimentos da pessoa jurídica (GLP utilizado em empilhadeiras e combustíveis utilizados em veículos), seja na entrega de mercadorias comercializadas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 17 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 27 DE MARÇO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, inciso XII e § 2º, incluídos pela Lei nº 12.546, de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 1º, incisos VII e VIII, e § 2º, incisos VI a VIII; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E ROTISSERIA. ATIVIDADES COMERCIAIS E ADMINISTRATIVAS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM UTILIZAÇÃO MISTA. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM VEÍCULOS NA ENTREGA DE BENS COMERCIALIZADOS.

Os supermercados, para a padaria e outras atividades de produção de bens e de prestação de serviços, podem descontar créditos da Cofins:

- a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;*
- b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades;*
- c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil do bem de até um ano; e*
- d) com base na depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil superior a um ano.*

Os supermercados, para o açougue, rotisseria e demais atividades comerciais (revenda de bens), administrativas, contábeis e jurídicas, não podem descontar créditos da Cofins:

- a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;*
- b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades; e*
- c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades;*

Quando os insumos e os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços também forem utilizados em outras atividades, os supermercados podem descontar créditos da Cofins com base em rateio fundamentado em critérios racionais e devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

Os supermercados não podem descontar créditos da Cofins em relação ao GLP e a outros combustíveis utilizados no deslocamento de mercadorias, seja em deslocamentos internos aos estabelecimentos da pessoa jurídica (GLP utilizado em empilhadeiras e combustíveis utilizados em veículos), seja na entrega de mercadorias comercializadas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 17 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 27 DE MARÇO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, inciso XII e § 2º, incluídos pela Lei nº 12.546, de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 1º, incisos VII e VIII, e § 2º, incisos VI a VIII; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

21. Diante dessas premissas legais e interpretativas, depreende-se que quando os geradores de energia solar forem utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços e também em outras atividades da pessoa jurídica (como atividades administrativas, comerciais etc.), há a necessidade de realização do rateio proporcional e fundamentado em critérios racionais e a devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

DOS GASTOS DE AQUISIÇÃO DOS GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA SOLAR

22. A consulente afirma que a energia elétrica adquirida das distribuidoras de energia da rede local e consumida por todo estabelecimento industrial será substituída pela despesa que terá com os geradores de energia elétrica solar. Nesse ponto, a consulente vincula o questionamento, relativamente aos gastos de aquisição dos geradores, com o conteúdo do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com conteúdo do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

23. Nos termos literais do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do artigo 191 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, o valor da conta da energia elétrica ou da energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, poderá compor a base de cálculo dos créditos, quando cobrado pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica gerada por geradores para uso comunitário, rede local, através de hidrelétricas, usinas térmicas ou eólicas, e quando emitida pelo consumo mensal da energia elétrica pelos estabelecimentos da pessoa jurídica.

24. Assim, o pagamento feito pela pessoa jurídica à empresa concessionária de exploração de energia elétrica, relacionado à despesa de consumo de energia elétrica, feito por todo o estabelecimento, assim compreendendo, setor administrativo, setor produtivo, setor comercial, pode compor a base de cálculo dos créditos.

25. O assunto já foi objeto de diversas soluções de consulta no âmbito da Coordenação - Geral de Tributação, das quais, se destaca a Solução de Consulta nº 204 – Cosit, de 15 de dezembro de 2021, publicada no Diário Oficial da União (DOU), de 21 de dezembro de 2021, Seção 1, página 29, de cuja ementa e fundamentação se extraem os seguintes textos:

Solução de Consulta nº 204, de 2021

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

[...]

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 13, caput, e 15, VI; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e IX, e § 2º, II; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 17 a 20, 81 a 89, 138 a 144 e 164 a 165; IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 11; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica que apura a Cofins de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica;

[...]

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, caput, II e III, e § 2º, II; 13, caput, e 15, VI; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 17 a 20, 81 a 89, 138 a 144 e 164 a 165;

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, art. 11; Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, art. 10.

FUNDAMENTOS

[...]

16. *Essa diferenciação entre os conceitos de demanda de energia elétrica contratada e energia elétrica consumida tem reflexos na aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, que tratam da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com a aquisição de energia elétrica, nos seguintes termos (sem grifos no original):*

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

(...)

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:

(...)

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

(...)

17. *O exame dos dispositivos legais acima transcritos revela que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevê hipóteses de apropriação de créditos dessas contribuições vinculados a dispêndios com a energia elétrica consumida, e não a dispêndios com a demanda de energia elétrica contratada.*

18. *Sendo assim, é forçoso concluir que:*

a) a pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessas contribuições vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência; e

b) por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

26. Na expectativa de redução da despesa pelo pagamento de consumo de energia elétrica, dada a intervenção da energia gerada pelo gerador solar, a consulente questiona, sob o foco do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, se os gastos de aquisição do gerador de energia solar podem compor a base de cálculo dos créditos, na modalidade de consumo de energia, dado que as máquinas e equipamentos, utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, são abastecidos com energia solar.

27. A interpretação desses dispositivos legais e dos correspondentes atos administrativos está sujeita à regra de interpretação literal, conforme determinado pelo artigo 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), haja vista que a legislação trazida para interpretação trata de benefícios de redução do crédito tributário.

28. Desta forma, não há como se inserir para dentro do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com aquisição dos geradores de energia elétrica através da energia solar, para efeito de composição da base de cálculo dos créditos.

CONCLUSÃO

29. Diante de tudo o que foi exposto, solucionam-se os primeiro e segundo questionamentos, respondendo à consulente que:

29.1 o encargo de depreciação incorrido no mês dos geradores de energia solar compõe a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na situação de o gerador integrar o ativo imobilizado e fornecer energia elétrica para as máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda;

29.2 caso os geradores de energia solar sejam utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços e também em outras atividades da pessoa jurídica (como atividades administrativas, comerciais etc.), há a necessidade de realização do rateio proporcional e fundamentado em critérios racionais e a devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

29.3 por utilização de energia elétrica solar e da consequente redução do consumo da energia elétrica fornecida pela rede pública local e do correspondente valor da conta de energia elétrica, não há, por subsunção à interpretação literal, como serem inseridos para dentro do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com aquisição dos geradores de energia solar, para efeito de composição da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

30. Declara-se a ineficácia do terceiro questionamento porque o Consulente deixou de indicar o dispositivo da legislação ensejador dessa dúvida, como manda o art. 27, II, da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Substituto da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Dê-se ciência ao interessado e publique-se, nos termos dos artigos 41 e 43 da Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit.