



Solução de Consulta nº 37 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 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.

Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação dos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e dos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, no que tange à possibilidade de desconto de créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como aos serviços de manutenção e peças de reposição desses bens.

2. Afirma que tem como ramo de atividade padaria, confeitaria, comércio de carnes (açougues), comércio de móveis, comércio de equipamentos de telefonia e comunicação, restaurantes, fornecimento de alimentos para consumo domiciliar, lanchonete, casa de chá e de sucos, comércio atacadista de produtos alimentícios, comércio de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, comércio de equipamentos e suprimentos de informática e fabricação de produtos de padaria e confeitaria.
3. Narra genericamente que utiliza diversos insumos ligados ao seu ativo imobilizado, bem como a sua manutenção e a aquisição de peças de reposição, além de dispêndios destinados a viabilizar a atividade de sua mão de obra. Alega também que precisa cumprir normas rígidas de higiene alimentar quanto à limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos.
4. Menciona, entre as normas que deve seguir para adequar sua produção e a venda de seus produtos, a Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997, que aprova o Regulamento Técnico de Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos, a Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) nº 216, de 15 de setembro de 2004, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação, a Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) nº 275, de 21 de outubro de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores Alimentos, a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, que estabelece o Código de Defesa do Consumidor, a Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, que define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária e a Portaria Inmetro nº 236, de 22 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a utilização de instrumentos de pesagem.
5. Afirma também que tem atividades com processo de produção em sua padaria, confeitaria, açougue, lanchonete e rotisseria, que utilizam insumos ligados ao seu ativo imobilizado como a manutenção e a substituição de peças do ativo imobilizado, além de serviço de conservação, higiene, dedetização, que decorrem de exigência legal. Esses insumos enquadrar-se-iam no conceito de essencialidade e relevância, segundo entende.
6. Destaca voto do Min. Mauro Campbell, no julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recurso repetitivo, do Recurso Especial 1.221.170/PR, no sentido de que “os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas parariam”.
7. Cita o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que afirma considerar-se insumo a manutenção periódica e substituição de partes de ativo imobilizado.
8. Menciona a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 4.029, de 17 de agosto de 2018, que conclui pela possibilidade crédito, na condição de insumo, em relação aos serviços de manutenção e partes e peças de reposição aplicados em veículos, máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados diretamente no processo produtivo.

9. Cita, dentre os bens do ativo imobilizado em que ocorre manutenção, gôndolas, carrinhos, cestas, balcões, câmaras, móveis e utensílios, balanças, equipamentos e utensílios de produção da padaria, açougue, rotisseria, frios, frutas, legumes e verduras, caixas plásticas, lâminas, serra, fitas, facas, veículos de carga, equipamento de refrigeração de alimentos, ar-condicionado e casa de máquinas de refrigeração.
10. Alega o atendimento do critério da relevância em relação ao atendimento de normas dos órgãos de vigilância sanitária, do Ministério da Saúde, do Ministério do Trabalho, do Código de Defesa do Consumidor, do Inmetro, da Secretaria Estadual da Fazenda, entre outras.
11. Entende também caber direito a crédito em relação à aquisição de bens utilizados na construção do ativo imobilizado. Menciona a utilização de materiais de construção, materiais e serviços de pintura, materiais e serviços de hidráulica, materiais e serviços de elétrica e gerador de energia.
12. Menciona também que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, confere a possibilidade de crédito em relação a combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção e venda, como empilhadeiras e fornos industriais.
13. Comenta que a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, teria concluído pela possibilidade crédito em relação ao GLP utilizado em supermercados. Afirma que utiliza GLP em seus equipamentos e fornos e para movimentar empilhadeiras, bem como utiliza combustíveis em veículos de entregas.
14. Por fim, indaga se pode descontar créditos em relação à manutenção periódica e à peças de reposição de gôndolas, carrinhos, cestas, balcões, câmaras, móveis e utensílios, balanças, equipamentos e utensílios de produção da padaria, açougue, rotisseria, frios, frutas, legumes e verduras, caixas plásticas, lâminas, serra, fitas, facas, veículos de carga, equipamento de refrigeração de alimentos, ar condicionado e casa de máquinas de refrigeração. Também questiona sobre a possibilidade de crédito em relação à manutenção periódica e à peças de reposição de impressoras fiscais, suprimentos para informática, licença e uso de software, locação de software (normas da Secretaria de Estado da Fazenda), etiquetas para balanças e para gôndolas (normas do Ipem e Iglpmetro), extintores e itens de segurança (normas do corpo de bombeiros), materiais de construção e serviços de pintura, hidráulica e elétrica, gerador de energia, GLP consumido em seus equipamentos e fornos e combustíveis consumidos em veículos de entregas.

Fundamentos

15. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.
16. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a

interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

17. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, no regime de apuração não cumulativa, são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. Os créditos básicos dessas contribuições estão previstos no art. 3º das respectivas leis.

18. Em primeiro lugar, deve-se destacar que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a qual somente será afastada quando uma das demais hipóteses de creditamento for aplicável ao caso concreto.

19. Dessa forma, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições sociais em tela, a análise acerca da possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio suportado pela pessoa jurídica inicia-se pela perquirição da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio e, em caso negativo, termina com a verificação de sua subsunção ao conceito de insumo adotado na legislação das referidas contribuições.

20. O objeto da consulta é a possibilidade do desconto de créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação aos serviços de manutenção e peças de reposição de máquinas e artefatos do ativo imobilizado e a outros serviços contratados por supermercados (comércio varejista).

21. Os dispositivos questionados são os incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seus homólogos, os incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os quais transcrevemos:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

(...)

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)

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)

(...)

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)

[sem grifos no original]

22. Pois bem, determinam os dispositivos supratranscritos o direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda e aos bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na mesma produção e prestação de serviços.

23. A amplitude do termo insumo foi definida por força do julgamento, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Recurso Especial 1221170/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Estabeleceu a Corte critérios para caracterizar os 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 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

24. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir:

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 SEGUINTE 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. [sem grifo no original]

25. Nessa seara, torna-se importante transcrever excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento:

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida,

da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. [sem grifo no original]

26. Dessa forma, depreende-se dos textos citados que 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**”.

27. Como consequência da decisão do STJ e com o fito de incorporar seus conceitos ao entendimento dado ao tema pela RFB, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < receita.economia.gov.br>), que tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

28. O referido parecer afirma, de forma peremptória, e com base na decisão do STJ no RE 1.221.170/PR, que os insumos a que se está a referir são itens **relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros**.

29. Transcreve-se excerto do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, na parte relevante para o deslinde da questão:

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

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

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

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

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

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

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. [sem grifo no original]

30. Consentâneo com a decisão do STJ e com o Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018, o art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, também adota os critérios da essencialidade e da relevância para definir a qualificação do bem ou serviço como insumo à produção de bens ou à prestação de serviços, bem como reconhece o direito a crédito em relação a serviços de manutenção e a peças de reposição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado utilizados no processo de produção ou fabricação de bens e de 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:**

(...)

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; [sem grifo no original]

ATIVIDADE COMERCIAL

31. Nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente há insumos geradores de crédito da não cumulatividade nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços. Não há previsão de crédito para insumos de atividades comerciais.

32. Isso também se aplica à possibilidade de crédito em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado. Consoante o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente há a previsão de crédito para a incorporação de bens ao ativo imobilizado utilizados nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, inexistindo previsão para crédito de bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na atividade comercial (revenda de bens).

33. O tema já foi objeto de análise no Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

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

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

serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade. [sem grifo no original]

34. Assim, para definir se há direito a crédito no regime de apuração não cumulativa tanto a título de insumo quanto a título de bem incorporado ao ativo imobilizado, há que se analisar separadamente cada atividade desempenhada pelo supermercado a fim de identificar se se trata de **produção de bens, prestação de serviços ou revenda de produtos.**

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

35. Antes de adentrarmos na análise supramencionada, cabe discorrer sobre o tratamento aplicável aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. O entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, é no sentido do cabimento do crédito, a título de insumo, **quando a referida manutenção repercutir num aumento de vida útil do bem de até um ano.** Transcreve-se excerto do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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 mantenido superior a um ano;** b) **devem ser***

capitalizadas no valor do bem mantenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantenido 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). [sem grifo no original]

36. No mesmo sentido, os incisos VII e VIII do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, também admitem a possibilidade de crédito, a título de insumo à produção ou à prestação e serviços, para os serviços de manutenção e as peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção de bens ou de 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:**

(...)

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; [sem grifo no original]

37. Há que se mencionar que, caso os serviços de manutenção e as peças de reposição de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços repercutirem num aumento de vida útil do bem superior a um ano, o valor despendido com a manutenção deverá ser ativado e poderá ser descontado como crédito com base na depreciação do bem a título de bem incorporado ao ativo imobilizado (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI e § 1º, inciso III, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

38. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto de crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, pois este é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos novos e não à ativação de dispêndios. Transcreve-se o art. 1º da Lei nº 11.774, 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 Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para 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 2011)*

(...)

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

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, 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 de 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011) [sem grifo no original]*

ATIVIDADES DE PADARIA E DE AÇOUGUE

39. Pois bem, dando início à análise das atividades desempenhadas pelo supermercado, cabe referir que, apesar de anteriormente à publicação do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, já se manifestou esta Coordenação sobre atividades desempenhadas por supermercado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, publicada no DOU de 27 de março de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) <receita.economia.gov.br>), que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Transcreve-se ementa da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2017:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

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

*b) é vedada a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos **geradores de energia elétrica** da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;*

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA E AÇOUGE. COMBUSTÍVEIS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

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

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

b) **é vedada a apuração de créditos** na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.833, de 2003) em relação a **combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica** da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;

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

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

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

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

40. Relevante é a análise feita nos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2017, quanto à qualificação como insumo do consumo de gás nos fornos da padaria e quanto à possibilidade de crédito em relação a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na padaria e no açougue:

(iv) o gás consumido nos fornos da padaria;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

41. Vê-se, pois, que a atividade de padaria é entendida como produção de bens, enquanto a atividade de açougue, em que pese promova uma pequena modificação no produto a ser revendido, é considerada revenda de bens.

42. Resulta daí que os itens consumidos na atividade de padaria, como o gás consumido em fornos, são considerados insumos à produção e dão direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

43. Conforme mencionado anteriormente, também os serviços de manutenção e as peças de reposição de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na padaria são considerados insumos à produção, desde que repercutam num aumento da vida útil do bem de até um ano.

44. Importante mencionar que, como a atividade de padaria se trata de produção de bens, os bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na padaria também dão direito a crédito, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003.

45. O crédito acima referido, se corresponder à aquisição ou à importação de máquinas ou equipamentos para utilização na atividade de padaria, poderá ser descontado em parcela única e de forma imediata, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

46. Quanto aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na padaria que repercutam num aumento da vida útil do bem do ativo imobilizado superior a um ano, o valor correspondente deverá ser incorporado ao ativo imobilizado e poderá ser descontado como crédito com base nos encargos de depreciação do bem.

47. Ao contrário, a atividade de açougue, em que pese possa promover uma pequena modificação no produto a ser vendido, como desossa e limpeza da carne, é considerada revenda de bens.

48. Como consequência, não se há de falar em desconto de crédito em relação aos insumos dessa atividade nem em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na atividade de açougue e nem, por óbvio, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição desses bens.

49. É que, por força do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito em relação a insumos não é aplicável à atividade de revenda (caso do açougue), mas somente a insumos à produção ou fabricação de bens e à prestação de serviços. Da mesma forma, não é aplicável, por força do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na revenda de bens e, portanto, no açougue.

ATIVIDADE DE ROTISSERIA

50. Em relação à atividade de rotisserie, é imperioso destacar que (sublinhou-se):

50.1. no dicionário Aulete Digital (www.aulete.com.br) encontra-se o seguinte para o verbete rotisserie:

“rotisseria¹ (ro.tis.se.ri:a)

sf.

1. Loja onde se vendem frios, queijos, carnes e outros produtos do gênero.

[F.: Do fr. rôtisserie.]

rotisseria² (ro.tis.se.ri.a)

1. Em supermercados e outros estabelecimentos comerciais, seção em que se vendem presunto, queijo, viandas etc.; RÔTISERRIE

[F.: Do fr. rôtisserie.]”;

50.2. na quinta edição do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP) da Academia Brasileira de Letras (ABL) **não** existe o vocábulo rotisseria;

50.3. no Dicio (www.dicio.com.br) o significado está assim:

“substantivo feminino

Local autônomo ou situado dentro de um estabelecimento comercial em que são vendidos frios, queijos, carnes ou outras comidas.

Etimologia (origem da palavra rotisseria). Do francês rôtisserie.”; e

50.4. por último, o dicionário online Priberam (dicionario.priberam.org):

“ro·tis·se·ri·a

(francês rôtisserie)

substantivo feminino

[Brasil] Estabelecimento comercial ou seção que comercializa carnes frias, queijos, comida confeccionada e afins.”

51. Observa-se que o termo **rotisseria** (“*rotisserie*”) em geral tem a acepção de uma revenda de frios, que teria características do setor de açougue (itens 21 e 22 acima). Portanto, o tratamento aplicável à rotisseria, em regra, é o mesmo aplicável ao açougue. Destarte, não pode ser descontado créditos em relação aos insumos utilizados na atividade de rotisseria, bem como em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado e aos dispêndios com serviços de manutenção e peças de reposição desses bens.

INSUMOS COM UTILIZAÇÃO MISTA

52. No caso de insumos utilizados tanto em atividades de produção de bens ou prestação de serviços quanto nas atividades de revenda de bens, como somente haverá direito a crédito em relação às atividades de produção de bens e prestação de serviços, para determinar as aquisições que darão direito a crédito, deverá ser feito um **rateio 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**.

53. É o que esclarece o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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.

54. É o caso de itens (bens, serviços ou ativos) derivados de imposição legal, como aferimento de balanças por órgãos certificadores e instalação de extintores de incêndio, que

são aplicáveis tanto em equipamentos e instalações da padaria e rotisseria quanto nos demais equipamentos e instalações do supermercado (atividades de revenda de bens). Sua admissão como crédito decorre diretamente do Resp 1.111.170/PR, cujo entendimento foi absorvido no Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018:

49. *Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal**”.*

50. *Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.*

51. *Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.*

52. *Nada obstante, **nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo** e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴ ; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.*

54. *Por outro lado, **não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc.;** b) **itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.** [sem grifo no original]*

55. O rateio dos itens deverá ser feito com base em sua utilização nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços (padaria, rotisseria) e no total das atividades do supermercado.

56. Pode o gerador de energia elétrica também ser entendido como item com utilização mista. Em que pese a consulta não especificar de forma clara como é a utilização do gerador de energia elétrica, supõe-se que seja ele responsável pelo fornecimento de energia elétrica a todo o supermercado. Trata-se, assim, de item (bem incorporado ao ativo imobilizado) de utilização mista, a ensejar o rateio em relação à energia elétrica despendida nas atividades de produção de bens e prestação de serviços e a energia elétrica total consumida no supermercado.

57. Tal critério de rateio também é aplicável aos combustíveis e outros itens utilizados na operação do gerador de energia elétrica, que darão direito a crédito, na qualidade de insumo à produção ou à prestação de serviços, proporcionalmente ao consumo de energia elétrica nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços (padaria, rotisseria) em relação ao total das atividades desenvolvidas pelo supermercado.

ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS

58. Embora sejam atividades essenciais ao funcionamento da empresa, as atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas não fazem parte do processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por esse motivo, não há o direito a crédito em relação aos insumos dessas atividades. Essa conclusão, com base na decisão no RE 1221170/PR, é reproduzida no Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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;** [sem grifo no original]*

59. Também os incisos VII e VIII do art. 172 da Instrução Normativa nº 1.911, de 2019, esclarecem que não são considerados insumos, e, em consequência, não dão direito a crédito despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra e os bens e serviços aplicados nas atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica:

Art. 172.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

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. [sem grifo no original]

GLP UTILIZADO EM EQUIPAMENTOS E COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM VEÍCULOS DE ENTREGAS

60. Tratam-se o GLP e outros combustíveis de dispêndios que dizem respeito à movimentação de mercadorias durante o processo de revenda, seja em deslocamentos internos aos estabelecimentos da pessoa jurídica (GLP utilizado em empilhadeiras e combustíveis utilizados em veículos), seja na entrega das mercadorias comercializadas (combustíveis de veículos). Como não fazem parte do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, não é possível o desconto de crédito em relação a esses dispêndios. Nesse sentido, assim afirma o Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018:

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

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

*42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos** geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) **combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias**; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc. [sem grifo no original]*

Conclusão

61. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os supermercados:

a) para a padaria e outras atividades de produção de bens e de prestação de serviços, podem descontar créditos:

a.1) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;

a.2) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades;

a.3) 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

- a.4) 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;
- b) para o açougue, rotisseria e demais atividades comerciais (revenda de bens), administrativas, contábeis e jurídicas, não podem descontar créditos:
- b.1) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;
 - b.2) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades; e
 - b.3) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades;
- c) podem descontar créditos em relação a insumos e a bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados tanto em atividades de produção de bens ou prestação de serviços quanto nas atividades de revenda de bens, **desde que** seja realizado rateio 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**; e
- d) não podem descontar créditos 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.

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE C. ROMÃO

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

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit - 9ª RF

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

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