



Solução de Consulta nº 16 - Cosit

Data 24 de outubro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; IN SRF nº 247, art. 66, § 5º, II, “a”.

Relatório

A empresa acima qualificada apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

2. Afirma atuar no segmento de transporte rodoviário de cargas e que se sujeita à sistemática não cumulativa das contribuições sociais.

3. Aduz que, para realizar a atividade de transporte de cargas, adquire autopeças, pneus, combustíveis e lubrificantes, além de contratar serviço de manutenção dos veículos pagos a pessoas jurídicas.

4. Ante o exposto, consulta:

4.1. se é possível o desconto de crédito das contribuições sociais calculado com base no valor das despesas referidas no item 3 anterior, nos termos previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e

4.2. uma vez respeitado o prazo quinquenal, se é possível aproveitar os créditos extemporaneamente, valendo-se do disposto no art. 3º, § 4º das referidas leis.

Fundamentos

5. As hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se disciplinadas, respectivamente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tendo o inciso II dos referidos artigos tratado, especificamente, com igual teor, dos créditos gerados pelos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, a saber:

"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;

[...]"

6. Para efeito de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" foi definido, respectivamente, de forma idêntica, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, § 5º, e nº 404, de 12 de março de 2004, art 8º, § 4º, como segue:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

[...]

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

[...]

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

7. A teor do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, as soluções de consulta deverão observar os atos normativos, as Soluções de Consulta e de **Divergência** sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como os atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante. Assim, são reproduzidas adiante as Soluções de Divergência de lavra da Cosit sobre as matérias consultadas.

8. Com relação ao questionamento a respeito do creditamento referente às despesas com combustíveis e lubrificantes, a ementa da Solução de Divergência nº 37, de 9 de outubro de 2008, esclarece:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40.”

9. Útil sublinhar que, de acordo com o disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a aquisição de insumos não tributados pelas contribuições não geram crédito da sistemática não cumulativa. No caso específico trazido à baila, importa ressaltar que estão reduzidas a zero as alíquotas incidentes sobre as receitas de venda de gasolina e óleo diesel auferidas por distribuidores e comerciantes varejistas, situação que veda o crédito decorrente da aquisição desses combustíveis das referidas pessoas jurídicas.

10. No que concerne às despesas com serviços de manutenção e com partes e peças de manutenção dos veículos utilizados na prestação de serviços de transporte pela consulente, algumas premissas importantes para a conclusão da possibilidade de aproveitamento ou não de crédito devem ser ressaltadas.

11. Primeiramente, o serviço de transporte não pode ser prestado indiretamente por meio de outro serviço, pois, *in casu*, os serviços e os bens adquiridos somente são geradores de crédito quando aplicados diretamente na prestação de serviços individualizados e bem definidos, conforme dispõem o art. 66, § 5º, II, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e o art. 8º, § 4º, da IN SRF nº 404, de 2004.

12. Nesse ponto, cabe trazer a lume a Solução de Divergência nº 35, de 29 de setembro de 2008, que trata dos créditos gerados pelas despesas com partes e peças de

manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda. Observe-se que seria ilógico permitir o crédito nessa hipótese e não permiti-lo quando atinente às despesas de partes e peças empregadas em equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços, já que as despesas de manutenção visam a manter a atividade da empresa, seja essa a produção de bens ou a prestação de serviços. Transcreve-se a seguir sua ementa e trecho explicativo colhido de sua fundamentação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa. Créditos. Insumos.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.”

TRECHO DA FUNDAMENTAÇÃO DA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA

“17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado.” (g.n.).

13. A ressalva quanto à não inclusão das partes e peças no ativo imobilizado justifica-se pelo fato de que, uma vez ativado, o bem deixa de ser considerado insumo e passa a gerar crédito com base na despesa de depreciação, conforme estabelecem os arts. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

14. Sobre a obrigatoriedade de inclusão no ativo imobilizado, o art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda –RIR 99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece:

“Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]”

15. Sendo assim, se a substituição de partes e peças resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, não podem essas despesas serem admitidas como insumos, mas como acréscimo ao valor constante do ativo imobilizado.

16. Outrossim, por certo os serviços de manutenção sem o fornecimento de materiais também geram crédito da sistemática não cumulativa quando realizados nos veículos utilizados na prestação dos serviços de transporte.

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

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.” (g.n.).

18. Entretanto, o aproveitamento do referido crédito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

19. Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, *verbis*:

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

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

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

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

Conclusão

21. Em face do exposto, conclui-se que:

21.1. Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos,

são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

21.2. O crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o da Cofins, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não aproveitado em determinado mês, pode ser aproveitado nos meses subsequentes, devendo ser observado como termo de início para contagem do prazo prescricional de cinco anos o primeiro dia do mês seguinte ao da sua apuração.

22. À consideração superior.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB

23. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)
ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit04

24. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador Cotex

Ordem de Intimação

25. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit