



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 21

Solução de Consulta nº 120 - SRRF08/Disit

Data 27 de abril de 2012

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO” DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano.

Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº04, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO” DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição

de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano.

Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de contribuição para o PIS/Pasep, na forma do art.3º, II, da Lei nº10.637, de 2002, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; arts.66, I, b, e § 5º, da IN SRF nº247, de 2002; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, §9º, I e II; art.2º, ADI SRF nº04, de 2007.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Representada por administradora com poderes bastantes, a sociedade em epígrafe protocolou em 15/07/2010 a presente consulta administrativa sobre a interpretação da legislação federal.

2. Informa a petição ter a consulente, *“atualmente, como atividade principal o fornecimento *****”*. Adiciona que, em breve, ela iniciará atividades de industrialização das *“*****”*, já havendo iniciado a *“construção de sua fábrica *****”*.
3. Destaca a petição que, *“dentre os serviços a serem tomados pela CONSULENTE encontram-se os serviços de informática e consultoria em tecnologia da informação”*, que consistem, *“praticamente na instalação e configuração de programas necessários à execução do sistema gerencial e produtivo da CONSULENTE, o qual é caracterizado pela sigla SAP - System, Applications and Products in Data Processing (Sistemas, Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados)”*.
4. Coloca que, *“para a execução do referido programa SAP se faz necessária a aquisição de programas de computador, serviços de instalação dos programas, aquisição de licenças ou do direito de uso das licenças, manutenção dos programas e suas atualizações em razão da dinâmica alteração legislativa que ocorre em nosso país”*, aditando que as *“referidas despesas são os evidentes custos de instalação da fábrica e é certo que os gastos com a*

aquisição e instalação dos programas de computador e com as respectivas licenças serão registrados no ativo da CONSULENTE e, conforme a legislação, devidamente depreciados”.

5. Frisa que *“apenas os custos com o programa e as licenças serão ativados, os custos com manutenção e atualizações não serão registrados no ativo para fins de futura depreciação”.*

6. A petição destaca, ainda, *“que o referido programa SAP é separado em módulos, isto é, o gerenciamento é realizado em consonância com cada área da empresa. Desta forma, a CONSULENTE adquirirá o módulo que (i) controla as operações de importação e exportação; (ii) controla o estoque, (iii) gerencia a folha de pagamento; (iv) realiza o cálculo dos tributos e executa as obrigações acessórias; (v) gerencia a produção das embalagens. Enfim, todos os módulos relacionados a cada área da indústria que será inaugurada pela CONSULENTE.”*

7. Traz transcrição do art.3º, I, II, VI, §1º, III, §2º, I e II, §13, da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art.3º, II, VI, §1º, III, §2º, I e II, §§14 e 21 da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o art.15, II, V, e §4º, da Lei nº10.865, de 30 de abril de 2004, e informa que a consulente entende possível *“aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrente da aquisição de programas de computadores e suas respectivas licenças, todos contabilizados no ativo, e dos serviços tomados de manutenção e consultoria dos referidos programas e de tecnologia da informação”.*

8. Sustenta a petição que *“o conceito de insumo compreende as despesas e investimentos realizados para a obtenção de determinado resultado, o que equivale a dizer que os serviços e bens adquiridos para a execução das atividades da CONSULENTE desde a aquisição de matérias-primas, produção até as vendas e administração da operação, estão englobados no conceito de insumo, posto que sem eles não haveria produção”.* Embora aquele instrumento normativo não trate do conceito de insumo, evoca o *“Parecer Normativo CST nº 6/79”*, afirmando dele ser *“possível depreender que todos os elementos formadores do custo devem ser compreendidos como insumos eis que essenciais à produção e pela simples razão de que sobre todos eles haverá a incidência das contribuições sociais”.*

9. Refere a manifestações doutrinárias que seleciona e, então, sustenta que os dispêndios com *“serviços necessários para atualização e manutenção dos programas de computador e tecnologia de informação aplicados em todas as áreas da Consulente”*, o que envolve *“o gerenciamento da compra de matérias-primas, controle de estoque, produção, venda, importação e exportação, pagamento de tributos e controle da folha de salários”*, caracterizar-se-ão como dispêndios com insumos da consulente, uma vez que serão essenciais para *“a consecução dos seus fins sociais, que se constituirão na produção de *****”.* Assim, a petição afirma possível à consulente apurar créditos sobre todo esse conjunto de dispêndios, realizados no exterior ou no País.

10. Em seguida, passando a tratar *“dos créditos decorrentes das aquisições de programas de computadores ed o direito de uso das respectivas licenças”*, a petição coloca que, *“em razão das regras contábeis, do disposto na IN SRF 4/85, dos arts. 325 a 327 do RIR/99 e conforme já decidido pelo Antigo Conselho de Contribuintes (C.C. nº 105- 3.511/89 e 103-09.493/89), os custos com aquisição e desenvolvimento de softwares e aquisição do direito de uso da respectiva licença deverão ser escriturados no ativo imobilizado pela CONSULENTE para futura depreciação. Desta forma, é inegável que referidos bens e direitos se tratam de ativos e, segundo as regras da não cumulatividade disciplinadas pelas Leis nº*

10.637/02 e 10.833/03, referidos bens somente podem servir de base para desconto de créditos de PIS e COFINS se enquadrados no conceito previsto no inciso VI dos arts. 3ºs de cada lei”.

11. Reafirma, então, “que a CONSULENTE adquirirá, isto é, contratará serviços de desenvolvimento de software gerencial que deverá controlar toda sua atividade, ou seja, desde a operação de aquisição da matéria-prima no mercado local ou de matéria-prima importada, passando pelo controle do estoque, linha de produção, venda local, exportação e gerenciamento do pagamento dos tributos”.

12. Conclui-se a petição demandando manifestação “sobre a possibilidade de desconto de créditos de PIS e COFINS calculados sobre o dispêndio com aquisição de serviços para desenvolvimento e manutenção de softwares de gerenciamento, bem como dos respectivos programas e licenças necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial”. Em imediata seqüência, questiona, uma segunda vez, “sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS tanto sobre os custos com a aquisição dos programas e licenças escriturados no ativo imobilizado, quanto dos custos com os serviços de manutenção e atualização”.

13. Caso se entenda que “somente há possibilidade de desconto de créditos sobre parte dos valores, solicita “manifestação expressa” sobre qual o “critério a ser utilizado, isto é, se apenas seriam válidos os descontos de créditos sobre as parcelas dos custos incorridos com os módulos vinculados à importação e exportação, controle de estoques e gerenciamento da produção”.

Fundamentos

14. A Lei nº 10.637, de 2002, em seu artigo 3º, inciso II, após alterações pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim estabelece:

“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;

(...)”(grifou-se)

14.1 No mesmo sentido, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), assim estabeleceu:

“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;

(...)”(grifou-se)

15. Com fundamento nas disposições da Lei nº10.637, de 2002, veio o art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, alterado pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, dispor sobre “insumos” nos seguintes termos:

"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.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

” (grifou-se)

15.1 Em seu art.67, assim dispõe a mesma IN SRF n.º247, de 2002:

“Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; e

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorrido a partir de 1º de dezembro de 2002.” (grifou-se)

16. Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins, nos seguintes termos:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

§ 4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

(...)

§ 9º *Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:*

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

(...)"(grifou-se)

17. Observa-se que dos excertos reproduzidos deflui, para as duas contribuições em exame, igual definição para insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e na prestação de serviços. Pode-se, assim, tratar conjuntamente de ambas as contribuições na solução da questão em estudo.

18. Dos dispositivos transcritos, tem-se nítido que, além dos combustíveis e lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração em regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

18.1 Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

19. Como consequência, para qualquer análise sobre aquisições de bens e serviços que vise determinar a geração de crédito são indispensáveis o exato conhecimento da atividade e a forma de aplicação, em especial no caso de insumo.

20. E exatamente neste sentido veio dispor o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº04, de 03 de abril de 2007:

"Art. 2º Os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços, sempre que aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. Na hipótese dos bens, inclusive partes e peças de reposição, estarem obrigados ao registro no ativo imobilizado, o crédito será apropriado de acordo com a depreciação do bem, na forma da legislação específica."(grifou-se)

21. Verifica-se, pois, que dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de

apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não-cumulativo.

22. Enfim, a legislação adota, para fins de apuração de créditos na modalidade da não-cumulatividade, a enumeração exaustiva dos bens e serviços capazes de gerar crédito e os vinculou a determinadas atividades, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo.

22.1 Dessa forma, a aquisição de um bem ou serviço poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

23. Trata-se a consulente de empresa a qual informa que irá atuar na industrialização de “*****”, já havendo iniciado a “*construção de sua fábrica ******”.

23.1 Destaca sua petição que, “*dentre os serviços a serem tomados pela CONSULENTE encontram-se os serviços de informática e consultoria em tecnologia da informação*”, que consistem, “*praticamente na instalação e configuração de programas necessários à execução do sistema gerencial e produtivo da CONSULENTE, o qual é caracterizado pela sigla SAP - System, Applications and Products in Data Processing (Sistemas, Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados)*”. Adita que, “*para a execução do referido programa SAP se faz necessária a aquisição de programas de computador, serviços de instalação dos programas, aquisição de licenças ou do direito de uso das licenças, manutenção dos programas e suas atualizações em razão da dinâmica alteração legislativa que ocorre em nosso país*”, aduzindo que “*os gastos com a aquisição e instalação dos programas de computador e com as respectivas licenças serão registrados no ativo da CONSULENTE e, conforme a legislação, devidamente depreciados*”.

23.2 Quanto ao referido programa SAP, relata que “*é separado em módulos, isto é, o gerenciamento é realizado em consonância com cada área da empresa*”. Desta forma, a CONSULENTE adquirirá o módulo que (i) controla as operações de importação e exportação; (ii) controla o estoque, (iii) gerencia a folha de pagamento; (iv) realiza o cálculo dos tributos e executa as obrigações acessórias; (v) gerencia a produção das embalagens. Enfim, todos os módulos relacionados a cada área da indústria que será inaugurada pela CONSULENTE.”

24. A atividade à qual toca o questionamento da consulente é a fabricação de *****.

25. Indaga a consulente sobre a possibilidade de apuração de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores despendidos com “*manutenção dos programas e suas atualizações*”.

25.1 O controle de importação e exportação, o cálculo de tributos, a execução de obrigações acessórias, o controle de estoque e a gerência de folha de pagamento constituem operações evidentemente muito distantes das atividades fabris da consulente, o que torna no mínimo inusitada a pretensão da consulente em apurar créditos em relação a serviços de “*manutenção*” relativos a módulos informatizados por elas responsáveis, como se dispêndios com insumos fossem, conhecidas as disposições da legislação de regência, acima detalhadamente apresentada.

25.2 Quanto às operações de ‘gerência de produção’, não se encontram elas tão distantes das atividades produtivas da consulente. No entanto, tais operações, em geral

entendidas como a administração informatizada do fluxo de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados no estabelecimento industrial, claramente não se caracterizam como operações aplicadas ou utilizadas diretamente na fabricação de *****, uma vez que em nada se confundem com o direto comando informatizado de máquinas que integrem a linha de produção da consulente. Deste modo, os dispêndios com a manutenção dos programas utilizados nessas operações se caracterizam como dispêndios indiretos, não dispêndios com insumos, não havendo como se cogitar da apuração de créditos das contribuições em pauta em razão de sua efetivação.

25.3 Vale frisar: os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programa de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep, na forma do art.3º, II, das Leis nº10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003, tão-somente se tal programa for responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção, e se, cumulativamente, respeitados os mandamentos do art.301, §2º, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Caso esses serviços aumentem a vida útil do programa em mais de um ano, deve haver ativação do valor desses serviços, para posterior depreciação, e conseqüente apuração de créditos das contribuições em pauta.

26. Passando aos dispêndios com a “atualização” de programas, cumpre apenas observar que, afora situações excepcionais, logo a seguir apresentadas, jamais podem se caracterizar como dispêndios com insumos, já que, em regra, sequer se caracterizam como custos ou despesas, mas como valores a contabilizar no ativo permanente. A aquisição de uma atualização de programa é a aquisição de extensão de licença de uso e/ou de pacote de linhas de programação que trazem aperfeiçoamentos ou expansões do programa já possuído.

26.1 Em outras palavras, a realização de dispêndios com a aquisição de tais atualizações constitui aquisição de melhoramentos dos programas já possuídos e/ou de direito de utilização por novo período. Isto é, os valores desses dispêndios devem ser adicionados ao montante referente ao programa que já se encontra lançado no ativo permanente da consulente. Isso não deve se dar somente na hipótese de os referidos dispêndios não terem valor unitário superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou quando de alguma forma a atualização adquirida apresentar prazo de vida útil que não ultrapasse um ano, conforme dispõe o já referido art.301, caput, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99).

26.2 Note-se que, caso se verifique qualquer das duas hipóteses excepcionais acima mencionadas, os dispêndios com as atualizações dos programas referidos pela consulente simplesmente passam a ter o mesmo tratamento cabível aos dispêndios com a sua manutenção, já acima analisados. Isto é, a realização de dispêndios com atualização de programas de computador utilizados em qualquer das operações relacionadas pela consulente, ainda que se observe hipótese referida pelo art.301 do RIR/99, não lhe enseja apuração de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, seja na forma do inciso II, seja na forma do §1º, inciso III, do art.3º das Leis nº10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003,

27. Abordada a indagação da consulente no que toca à possibilidade de apuração de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em relação aos “custos com os serviços de manutenção e atualização” dos programas destinados aos empregos que relaciona, cumpre passar àquilo em que o questionamento toca a tal possibilidade no que diz respeito aos “custos com a aquisição dos programas e licenças escriturados no ativo imobilizado”.

28. A já evocada Lei nº 10.637, de 2002, ao tratar da possibilidade de apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep, assim prevê em seu art.3º, inciso VI e parágrafo 1º, II:

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

(...)

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(...)

*III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;***

(...)”(grifou-se)

28.1 Ao tratar da Cofins, a Lei nº 10.833, de 2003, em seu art.3º, inciso VI e parágrafo 1º, II, dispõe da mesma forma:

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

*III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;***

(...)”(grifou-se)

28.2 Tem-se nítido, portanto, das expressas disposições do art.3º, VI e §1º, II, tanto da Lei nº10.637, de 2002, como da Lei nº10.833, de 2003, bem como do retro transcrito art.8º, III, ‘a’, e §9º, II, da IN SRF nº404, de 2004, que os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo permanente ensejam apuração de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep apenas e tão-somente se tais bens forem “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para **utilização na produção de bens destinados à venda**”(grifou-se) pela consulente.

29. Os programas adquiridos pela consulente, como sabido, destinam-se a: controle de importação e exportação, o cálculo de tributos, a execução de obrigações acessórias, o controle de estoque, a gerência de produção e a gerência de folha de pagamento. Ou seja, nenhum desses programas se mostra de qualquer forma responsável pelo direto funcionamento de máquinas que integrem a linha de produção da consulente, como acima já destacado no exame da possibilidade de apuração de créditos em relação a dispêndios com a “manutenção” desses programas. Sendo assim, não há como cogitar de a depreciação dos valores referentes à aquisição desses programas e licenças, contabilizados no ativo permanente, dar ensejo à apuração pela consulente de créditos das contribuições em pauta.

30. Tenha a consulente nítido que, nos termos do art.3º, VI e §1º, II, tanto da Lei nº10.637, de 2002, como da Lei nº10.833, de 2003, bem como do retro transcrito art.8º, III, 'a', e §9º, II, da IN SRF nº404, de 2004, ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano.

Conclusão

31. Em face dos aspectos legais discutidos e das considerações supra, responde-se à consulente que ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano.

32. Deve a consulente ter claro, igualmente, que os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, na forma do art.3º, inciso II, das Leis nº10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano.

33. Isso posto, proponho o encaminhamento do presente processo à Delegacia da Receita Federal do Brasil ***** para conhecimento, ciência à consulente e demais providências de sua alçada demandadas pelo caso.

À consideração superior,

(assinado digitalmente)

Gastão Alves de Alencar Gil
Auditor-Fiscal da Receita Federal
Matrícula nº 891050

REV/JMA

Ordem de Intimação

De acordo.

Aprovo a Solução de Consulta e o proposto encaminhamento.

Cumpra ressaltar que da presente solução de consulta não cabe recurso, nem pedido de reconsideração, nos termos do art.48, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação(Cosit), sem efeito suspensivo, no prazo de 30 dias a partir da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, conforme os mandamentos do art.48, §§ 5º a 8º, da Lei nº 9.430, de 1996.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G nº 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)