



Solução de Consulta nº 36 - SRRF09/Disit

Data 10 de janeiro de 2011

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. MODELOS E FERRAMENTAS. FRETE INTERNACIONAL NA VENDA DE PRODUTOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS, DE EQUIPAMENTOS E DE PRÉDIOS. EXAUSTÃO. REFLORESTAMENTO. PRODUÇÃO DA PRÓPRIA MATÉRIA-PRIMA. LENHA E CAVACOS DE MADEIRA. ÓLEO DIESEL PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. TRANSPORTE PARA MANUTENÇÃO EXTERNA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TRANSPORTE INTERNO. TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. TRANSPORTE PARA TERCEIROS COM FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REDES ELÉTRICA INDUSTRIAIS. CORTE E TRANSPORTE DE ÁRVORES E MADEIRAS.

Na sistemática não cumulativa, podem ser descontados, entre outros, créditos em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano; b) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das partes e peças; c) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; d) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; f) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, bem como eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; g) despesas com exaustão de florestas utilizadas como insumo

na fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc); h) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas diretamente no processo de fabricação de bens destinados à venda; i) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados diretamente na fabricação de bens destinados à venda.

Não podem ser descontados créditos, na sistemática não cumulativa, em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos usados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a fabricação de bens destinados à venda; b) gastos com transporte em frota própria das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos usados na fabricação de bens destinados à venda, por não comporem o custo de aquisição dos insumos; c) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo produtivo para manutenção externa, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; d) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção, bem como os respectivos fretes ou gastos com transporte próprio, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na produção de matéria-prima, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) partes e peças de reposição, bem como os respectivos gastos com transportes, e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador, por ausência de previsão legal; f) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção ou no processo de produção da matéria-prima, e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e a Consulente, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; g) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos em florestamento ou reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; h) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; i) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; j) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas no florestamento ou reflorestamento destinado à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc); k) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos na atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens ou produtos, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; l) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeiras para utilização como matéria-prima no processo de fabricação de bens destinados à venda; m) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados na

atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para a fabricação de bens destinados à venda.

DIREITO A COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E CORREÇÃO. SOMENTE DOS TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE. TRIBUTOS RECUPERADOS. NÃO SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

É possível a alteração dos créditos da não cumulatividade descontados em período pretérito, desde que não decorrido o prazo de cinco anos da ocorrência do fato que gerou o direito a crédito, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras relativas ao período com créditos alterados. Cabe a compensação com outros tributos e a restituição, bem como a correção pela Selic dos valores a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior da contribuição, desde que não decorrido o prazo de cinco anos desde a data do efetivo recolhimento. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento do saldo acumulado de créditos da não cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero. Em todos os casos, descabe a correção pela Selic para créditos oriundos da sistemática não cumulativa. O valor da Cofins recuperada por compensação com outros tributos ou por ressarcimento não compõe a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep correspondente ao momento de sua apropriação.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º; Lei nº 5.172/1966 (CTN), arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 9.430/1996, art. 74; Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, II, art. 3º, *caput* e §§ 1º, 2º, II, 3º, 4º e 10, e arts. 6º e 13; Lei nº 11.033/2004, art. 17; Lei nº 11.116/2005, art. 16; Lei nº 11.774/2008, art. 1º; Decreto nº 20.910/1932, art. 1º; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º; IN RFB nº 900/2008, arts. 2º, I, e 72; IN RFB nº 1.015/2010, art. 10.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. MODELOS E FERRAMENTAS. FRETE INTERNACIONAL NA VENDA DE PRODUTOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS, DE EQUIPAMENTOS E DE PRÉDIOS. EXAUSTÃO. REFLORESTAMENTO. PRODUÇÃO DA PRÓPRIA MATÉRIA-PRIMA. LENHA E CAVACOS DE MADEIRA. ÓLEO DIESEL PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. TRANSPORTE PARA MANUTENÇÃO EXTERNA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TRANSPORTE INTERNO. TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. TRANSPORTE PARA TERCEIROS COM FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REDES ELÉTRICA INDUSTRIAIS. CORTE E TRANSPORTE DE ÁRVORES E MADEIRAS.

Na sistemática não cumulativa, podem ser descontados, entre outros, créditos em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de

manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano; b) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das partes e peças; c) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; d) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; f) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, bem como eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; g) despesas com exaustão de florestas utilizadas como insumo na fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc); h) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas diretamente no processo de fabricação de bens destinados à venda; i) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados diretamente na fabricação de bens destinados à venda.

Não podem ser descontados créditos, na sistemática não cumulativa, em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos usados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a fabricação de bens destinados à venda; b) gastos com transporte em frota própria das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos usados na fabricação de bens destinados à venda, por não comporem o custo de aquisição dos insumos; c) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo produtivo para manutenção externa, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; d) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção, bem como os respectivos fretes ou gastos com transporte próprio, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na produção de matéria-prima, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) partes e peças de reposição, bem como os respectivos gastos com transportes, e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador, por ausência de previsão legal; f) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção ou no processo de produção da matéria-prima, e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e a Consulente, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; g) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos em florestamento ou reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; h) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo

industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; i) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda; j) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas no florestamento ou reflorestamento destinado à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc); k) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos na atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens ou produtos, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição; l) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeiras para utilização como matéria-prima no processo de fabricação de bens destinados à venda; m) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados na atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para a fabricação de bens destinados à venda.

DIREITO A COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E CORREÇÃO. SOMENTE DOS TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE. TRIBUTOS RECUPERADOS. NÃO SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

É possível a alteração dos créditos da não cumulatividade descontados em período pretérito, desde que não decorrido o prazo de cinco anos da ocorrência do fato que gerou o direito a crédito, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras relativas ao período com créditos alterados. Cabe a compensação com outros tributos e a restituição, bem como a correção pela Selic dos valores a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior da contribuição, desde que não decorrido o prazo de cinco anos desde a data do efetivo recolhimento. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento do saldo acumulado de créditos da não cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero. Em todos os casos, descabe a correção pela Selic para créditos oriundos da sistemática não cumulativa. O valor da Contribuição ao PIS/Pasep recuperada por compensação com outros tributos ou por ressarcimento não compõe a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep correspondente ao momento de sua apropriação.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º; Lei nº 5.172/1966 (CTN), arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 9.430/1996, art. 74; Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, VI, art. 3º, *caput* e §§ 1º, 2º, II, 3º e 4º, e art. 5º; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, *caput* e §§ 1º e 10, e arts. 13 e 15, II e VI; Lei nº 11.033/2004, art. 17; Lei nº 11.116/2005, art. 16; Lei nº 11.774/2008, art. 1º; Decreto nº 20.910/1932, art. 1º; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 247/2002, art. 66; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, *caput* e §§ 4º e 9º; IN RFB nº 900/2008, arts. 2º, I, e 72; IN RFB nº 1.015/2010, art. 10.

Relatório

1. O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange ao desconto de créditos relativos a variados bens e serviços utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, para efeitos de apuração da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas sistemáticas de não cumulatividade dessas contribuições.

2. Afirma (fls. 02 dos autos de consulta), ter como objeto social, “conforme art. 4º de seu Estatuto: a) A fabricação e a comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos. b) Efetuar, manter e incentivar florestamento e reflorestamento. c) A exportação e importação de produtos mencionados no item ‘a’ deste artigo. d) desempenhar atividades condizentes aos padrões sociais e ao bom andamento da sociedade”.

3. Relata utilizar bens e serviços que entende constituírem insumos à produção, nos termos dos arts. 3ºs das citadas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, citando especificamente (fls. 02 a 05):

a) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos do processo de fabricação (planta industrial) dos bens ou produtos destinados à venda;

b) serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos que são utilizados no processo de fabricação (planta industrial) dos bens ou produtos destinados à venda;

c) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos na manutenção e corte (abate) de florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;

d) serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos que são utilizados no processo de manutenção e corte de florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;

e) valor correspondente à exaustão dos forestamentos e reflorestamentos utilizados como insumos de produção;

f) serviços de transporte na aquisição das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos do processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tanto da planta industrial como plantas de florestamento e reflorestamento;

g) serviços de transporte, contratados a terceiros, de remessa e retorno, para as empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção dessas máquinas e equipamentos utilizados no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tanto da planta industrial como áreas de florestamento e reflorestamento;

-
- h) serviços de transporte internacional, contratados no país, para entrega de produtos vendidos e com destino ao exterior (exportados);*
- i) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizados do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;*
- j) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do processo produtivo, no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;*
- k) serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;*
- l) serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no processo produtivo no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;*
- m) serviços de transporte de partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do transporte interno (para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) e entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos) e produtos em elaboração, fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;*
- n) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos próprios destinados ao transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente;*
- o) serviços de manutenção aplicados em veículos próprios destinados ao transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente;*
- p) serviços de transporte das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos próprios para transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente;*
- q) Combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção, nos veículos de transporte interno de insumos e produtos em elaboração no processo de produção, no transporte de matéria prima entre unidades de produção (florestamentos e reflorestamentos e a planta industrial) e nos veículos utilizados no serviço de transporte de insumos entre o fornecedor e a Consulente;*
- r) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos aplicados/utilizados nas atividades do processo produtivo da Consulente inclusive florestamento e reflorestamento;*
- s) Bens de pequeno valor (para fins de imobilização) aplicados, desgastados e consumidos no processo produtivo dos bens destinados à venda, tais como modelos, ferramentas e utensílios;*
- t) serviços de transporte, pagos pela consulente, de insumos enviados para industrialização em estabelecimentos de terceiros diretamente pela Consulente ou, pelo Fornecedor do insumo, por conta e ordem da Consulente;*

- u) contratação de serviços, materiais, partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais;
- v) ferramentas de consumo substituíveis em virtude do desgaste/consumo do processo produtivo tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, empregados na produção; e os respectivos fretes;
- w) lenha e cavacos de madeira empregados como combustíveis de caldeiras e respectivos fretes;
- x) ferramentas de consumo tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, empregados na manutenção de máquinas e equipamentos da produção (planta industrial e florestamento/reflorestamento); e os respectivos fretes;
- y) eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na produção (planta industrial e florestamento/reflorestamento); e os respectivos fretes;
- z) Serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira (insumos) de seus florestamentos e reflorestamentos;
- aa) óleo diesel consumido por geradores e fontes de produção de energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção (peças e serviços) dessas máquinas e equipamentos.

4. Indaga, in verbis (fls. 06):

- a) Está correto o entendimento da Consulente de que os gastos com os insumos descritos nos itens (a) à (aa), todos aplicados, consumidos e desgastados em seu processo de produção de bens destinados à venda geram direito ao crédito do PIS e da COFINS?
- b) Os valores de PIS, COFINS, não creditados pela Consulente, no período em que encontrava-se no regime da não cumulatividade poderão ser objeto de recuperação, nas respectivas épocas, através de retificação das Dacons's e DCTF's?
- c) Os valores pagos a maior em decorrência da apropriação dos créditos e resultantes das declarações retificadoras poderão ser utilizados para compensação das próprias contribuições e, com impostos e contribuições administrados pela RFB?
- d) Os valores recuperados poderão ser objeto de atualização mediante a aplicação da SELIC?
- e) Os tributos assim recuperados e compensados serão incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS?

Fundamentos

5. A sistemática da não cumulatividade foi instituída para a Contribuição ao PIS/Pasep pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e para a Cofins pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

5.1 Os arts. 3^{os} dessas leis estabeleceram os créditos que podem ser descontados dentro das respectivas sistemáticas de não cumulatividade, sendo que os incisos II

tratarem dos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, e os incisos VI, das máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado:

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)*

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*

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

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

[...] (Sem os destaques no original)

6. As questões apresentadas na consulta versam, em grande maioria, sobre partes e peças de reposição adquiridas para uso em veículos, máquinas e equipamentos, bem assim os correspondentes serviços de manutenção.

6.1 Cabe, portanto, definir se a aquisição de partes e peças de reposição e os diversos serviços relacionados podem ser considerados “bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” ou, mesmo, “máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados (...) para utilização na produção de bens destinados à venda”.

7. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, I, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, estabeleceu o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

*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:*

a) [...]

*b) **de bens e serviços**, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II – [. . .]

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 nº 358, de 2003)

IV – [. . .]

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

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; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...] (sem os destaques no original)

7.1 O mesmo fez a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º, § 4º, I, em relação à Cofins:

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) [. . .]

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;

II – [. . .]

*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

IV – [. . .]

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.

[...]

*§ 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.

[...]

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

*§ 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.

[...] (sem os destaques no original)

8. Segundo a Instrução Normativa, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra 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.

9. Outro aspecto importante a considerar é a distinção que a Consulente emprega em relação às atividades de florestamento/reflorestamento e de fabricação de celulose, pasta mecânica, papel, papelão e produtos conexos.

9.1 Do art. 4º de seu Estatuto Social (fls. 13), extrai-se que ela desempenha concomitantemente ambas as atividades: “a) *A fabricação e a comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos.* – b) *Efetuar, manter e incentivar florestamento e reflorestamento*”.

9.2 A maneira como estruturada a cadeia produtiva impactará diretamente nas respostas a serem dadas para as questões postas na consulta: caso a Consulente “*efetue, mantenha e incentive florestamento e reflorestamento*” como forma de prestação de serviços a terceiros, seus custos podem ser considerados como insumos aplicados ou consumidos na prestação de serviços; por outro lado, caso “*efetue, mantenha e incentive florestamento e reflorestamento*” com o objetivo único de produzir a matéria-prima a ser empregada na “*fabricação de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos*”, outra deve ser a ótica da análise.

9.2.1 Do que se extrai do conteúdo da consulta, infere-se ser este último o caso exposto: a Consulente realiza florestamento e reflorestamento em áreas próprias com fim exclusivo de produzir a própria matéria-prima dos seus produtos destinados à venda.

9.2.2 Essa será a ótica observada na presente Solução de Consulta (SC), devendo a interessada, caso seja outra a sua situação concreta, formular nova consulta expondo detalhadamente suas atividades e explicitando os propósitos produtivos.

10. Postos tais conceitos, serão analisadas uma a uma as aquisições relacionadas na peça de consulta, a fim de definir seu enquadramento como insumo à fabricação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO (ITEM “a”)

11. O primeiro item trata das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo de fabricação de bens destinados à venda.

12. Por óbvio, no caso da Consulente, produtora de celulose, papelão, e produtos conexos, as partes e peças não podem ser consideradas matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, restando, portanto, analisar se não se tratam de bens que sofrem 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.

13. As partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na fabricação constituem bens que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição, sendo que, se tais máquinas e equipamentos integrarem a linha de produção, influindo na transformação do produto, torna-se possível entender que a ação de referidas partes e peças de reposição se dê diretamente sobre o produto em fabricação.

13.1 Dessa sorte, enquadrar-se-iam no conceito de insumo, devendo, entretanto, ser observado um outro requisito a fim de admitirem a apuração de crédito com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003: não estarem incluídas no ativo imobilizado.

14. A definição sobre a inclusão no ativo imobilizado é obtida do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e é

função do tempo de vida útil que se acrescenta à máquina com a substituição das partes e peças de reposição:

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:*

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

[...] (Sem os destaques no original)

14.1 Assim, se com a substituição das partes e peças houver um acréscimo do tempo de vida útil do equipamento superior a um ano, não podem ser admitidos os gastos com partes e peças de reposição como custos de produção.

14.2 Nesse caso, o valor despendido não é considerado insumo à produção, mas um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado (RIR/99, art. 346, § 2º).

14.3 A incorporação dos gastos com partes e peças de reposição ao valor do bem do ativo imobilizado também permite que esse valor seja descontado como crédito, desde que a máquina ou outro bem seja utilizado na fabricação, conforme determinam os incisos VI dos arts. 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

14.4 Todavia, consoante dispõem os incisos III dos §§ 1ºs dos arts. 3ºs das citadas leis, o crédito deve ser descontado com base na depreciação do bem.

14.5 Dessarte, antes de efetuar o creditamento dos gastos com partes e peças de reposição a título de insumos, é mister verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado: Caso haja aumento do tempo de vida útil do bem superior a um ano, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO
PROCESSO DE FABRICAÇÃO (ITEM “b”)

15. No que diz respeito aos serviços de manutenção, requer o art. 66, § 5º, I, “b”, da IN SRF nº 247, de 2002, bem como o art. 8º, § 4º, I, “b”, da IN SRF nº 404, de 2004, que eles sejam aplicados na fabricação do bem.

15.1 Como esses serviços são realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, é fácil a conclusão de que os serviços de manutenção estão sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, subsumindo-se, assim, também os serviços de manutenção ao conceito de insumo antes transcrito.

16. Salienta-se que também a esses serviços de manutenção se aplica a regra do art. 346 do RIR/99, anteriormente tratada, a depender do aumento da vida útil proporcionada ao bem mantido: as despesas com o serviço contratado permitirão apuração de crédito na condição de insumo quando não proporcionarem aumento de vida útil do bem superior a um ano, e como depreciação de bem incorporado ao ativo imobilizado quando o aumento da vida útil do bem for superior a um ano.

16.1 Recorde-se que a extensão do tempo para a tomada de créditos em relação aos dispêndios com manutenção deve seguir a sorte dos créditos referentes ao bem principal, ou seja, **o desconto de créditos relativos à manutenção deverá ser feito no tempo que restar para a depreciação do bem principal.**

16.2 Isso porque o bem em relação ao qual será concedido o crédito é a máquina ou o equipamento do ativo imobilizado e não as peças de reposição e, sendo os dispêndios com manutenção incorporados ao valor do bem, por via de consequência, o creditamento em relação a esses dispêndios deverá ser feito no tempo que restar para depreciar o bem principal do ativo imobilizado.

17. Cabe ainda citar o art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, o qual autorizou, opcionalmente, que os créditos relativos a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços e incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos depois de maio de 2008, fossem descontados no prazo de 12 meses em vez de na taxa de depreciação do bem:

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

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

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

[...] (Sem os destaques no original)

17.1 Assim, no caso em tela, considerando as máquinas e equipamentos adquiridos a partir de maio de 2008 para aplicação na fabricação de produtos destinados à venda, eventuais dispêndios com manutenção e partes e peças de reposição que repercutam um aumento de vida útil do bem superior a um ano são incorporadas ao valor do bem do ativo imobilizado, o que vem a implicar o desconto de créditos relativos a esses dispêndios no tempo que restar para depreciar o bem principal e que tem como tempo total de desconto de créditos de doze meses.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS USADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE FLORESTAS (ITEM “c”)

18. O item “c” da relação apresentada pela Consulente aborda especificamente as máquinas e equipamentos empregadas na manutenção e corte de florestas que resultam na madeira (insumo) empregada como matéria-prima na fabricação da celulose e outros bens produzidos pela empresa.

18.1 Levando-se em consideração que o conceito de insumo para os fins buscados tem como requisito a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, não há como entender que a manutenção e corte de florestas — etapa anterior à fabricação do produto final — propicie a apuração de créditos.

18.2 As partes e peças de reposição das máquinas e equipamentos usados na manutenção e corte de florestas têm relação apenas indireta com o produto em fabricação, sendo assim impossível admitir-se o creditamento pretendido.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS USADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE FLORESTAS (ITEM “d”)

19. Da mesma forma que no caso anterior, o item “d” é específico em relação às máquinas e equipamentos empregadas na manutenção e corte de florestas, versando desta feita acerca dos serviços de manutenção.

19.1 Com base nos mesmos fundamentos ali expendidos, há que se entender que tais máquinas e equipamentos não exerceu ação diretamente sobre o produto em fabricação e, portanto, não há possibilidade de se apurar créditos sobre os respectivos serviços de manutenção.

EXAUSTÃO DAS FLORESTAS UTILIZADAS COMO INSUMO NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA (ITEM “e”)

20. O item “e” foge ao assunto “máquinas e equipamentos” tratado até aqui, abordando uma outra hipótese de crédito, a exaustão de florestas, que escapa ao item “insumos” até aqui apreciado.

20.1 Compulsando as hipóteses de crédito previstas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observa-se que nenhuma delas contempla a exaustão, sendo as mais próximas as previstas no incisos VI dos diplomas aludidos:

*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 e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

[...] (Sem os destaques no original)

20.2 O teor do inciso VI antes transcrito sem dúvida abarcariam as florestas das quais se extrai a madeira para fabricação de celulose, caso se tratem de “*outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados (...) para utilização na produção de bens destinados à venda (...)*”.

20.2.1 Porém, a forma de apurar o crédito, conforme se vê pelo § 1º, também transcrito, é aplicar a alíquota cabível sobre o valor dos encargos de depreciação ou de amortização de tais bens, não sendo mencionada aqui a exaustão.

20.2.2 Contudo, é inegável a identidade da natureza contábil das despesas de depreciação, amortização e exaustão, de modo que, para os bens sujeitos a exaustão não cabe outro entendimento, a não ser o de atribuir o desconto de créditos em relação aos encargos de exaustão do bem, e nesse sentido tem se pronunciado esta Superintendência em outras oportunidades, uma vez que as florestas são “*bens incorporados ao ativo imobilizado*” que se empregam “*na produção de bens destinados à venda*”, a saber, a celulose.

20.2.3 Convém salientar, entretanto, a existência de vedações em determinados casos, como por exemplo, se a interessada adquirir uma floresta de outra pessoa jurídica para dela extrair a madeira: se houve a contratação de compra e venda da floresta como um todo, o que a PJ vendedora realizou foi a venda de um bem do ativo permanente, sobre a qual não há incidência das contribuições, a teor do art. 1º, § 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º, § 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e que, portanto, não dão direito a crédito por parte da PJ compradora.

20.2.3.1 Veja-se, como exemplo, o disposto no art. 1º, § 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

[...] (sem os destaques no original)

20.2.4 Não havendo incidência das contribuições na aquisição, inexistente o direito a crédito correspondente, consoante art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, este último transcrito a seguir:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] (sem os destaques no original)

20.2.5 Outro ponto a enfatizar é que as despesas de exaustão devem ser calculadas somente sobre as florestas formadas, sem incluir o valor das terras sobre as quais se encontrem constituídas.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE: NA AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO (ITEM “f”) E NA AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO (ITEM “f”)

21. É importante considerar-se que contabilmente os serviços de transporte (frete pago a terceiros) de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação constituem parte do custo de aquisição das partes e peças.

21.1 Nos casos em que as partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação forem consideradas insumos à fabricação, resulta que o valor relativo aos serviços de transporte das partes e peças (frete) deve ser incluído na valor de aquisição das partes e peças, com o consequente cálculo de crédito em relação ao frete.

21.2 De plano se exclui os casos em tais partes e peças sejam utilizadas em equipamentos usados no florestamento e reflorestamento, haja vista que, conforme se viu nos parágrafos 18 a 18.2 desta SC, sequer as partes e peças autorizam a apuração de créditos, quanto mais os gastos com seu transporte.

22. Deve-se ressaltar que aqui não se fala em gastos com transporte em frota própria, mas, em serviços adquiridos de terceiros, pessoas jurídicas domiciliadas no País, uma vez que os gastos com transporte em frota própria não constituem insumos à produção de bens.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA MANUTENÇÃO EXTERNA (ITEM “g”)

23. Em que pese os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação possam, a depender do caso concreto, ser considerados insumos, não há possibilidade de estender esse enquadramento também para os serviços de transporte das máquinas e equipamentos para manutenção externa.

23.1 A autorização para o crédito decorre de os serviços serem aplicados no processo de fabricação, o que não é o caso do transporte das máquinas e equipamentos, transporte esse que se distancia sobremaneira do processo de fabricação, impossibilitando seu enquadramento no conceito de insumo.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL PARA ENTREGA DE MERCADORIAS NO EXTERIOR (ITEM “h”)

24. Muito embora a Consulente embase sua pretensão nos incisos II dos arts. 3^{os} das Leis de regência, argumentando que tais serviços de transporte constituem insumos de sua atividade empresarial, a possibilidade de apurar créditos sobre os gastos mencionados se dá por outros fundamentos.

24.1 De fato, os serviços de transporte, sejam ou não internacionais, para entrega de mercadorias produzidas, não permitem crédito como insumos pelo simples motivo de não se tratar de serviços aplicados na produção ou fabricação de bens: eles incidem em etapa posterior, quando os bens já foram totalmente fabricados.

24.2 Das hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a única que poderia admitir crédito sobre os serviços de transporte internacional, contratados no País, para entrega de produtos vendidos ao exterior, seria a estabelecida o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

*IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

[...]

§ 3º O direito ao crédito 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 a **pessoa jurídica domiciliada no País**;*

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

[...]

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

*Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa** de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - **nos incisos VI, VII e IX** do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] (Sem os destaques no original)

24.3 Como se vê, há a previsão legal de crédito em relação a frete **na operação de venda**, se o ônus for sustentado pelo vendedor, não existindo óbice algum a que essa hipótese seja aplicada para vendas para o exterior, **desde que os valores sejam pagos a pessoa jurídica domiciliada no País**.

PARTES E PEÇAS DE EMPILHADEIRAS E OUTROS VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO (ITEM “i”) E NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS (ITEM “j”), BEM COMO OS RESPECTIVOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO (ITEM “k” e ITEM “l”)

25. Quanto aos dispêndios com serviços de manutenção e com a aquisição e transporte de partes e peças de reposição de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, igualmente não há a possibilidade de crédito.

25.1 O transporte interno entre linhas de produção não é considerado “fabricação”, para efeitos de crédito da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não integrando o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, ao contrário do que afirma a Consulente.

25.2 Esclareça-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já teve a oportunidade de se manifestar acerca da hipótese de creditamento sobre os insumos na atividade de transporte interno, por meio da Solução de Divergência nº 12, de 8 de abril de 2008:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

CRÉDITOS DE COFINS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE. NÃO APLICÁVEIS.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.

Dispositivos Legais: Arts. 3º e 93, I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; Art 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; IN SRF nº 404, de 2004.

[...](Sem os destaques no original)

26. Não havendo direito a crédito sobre tais dispêndios, com maior razão em relação às partes e peças de reposição — e serviços de manutenção — de empilhadeiras e outros veículos usados no transporte interno no processo de produção de matérias-primas (florestamento e reflorestamento).

SERVIÇOS DE TRANSPORTE DAS PARTES E PEÇAS USADAS NO TRANSPORTE INTERNO NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO E NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS (ITEM “m”)

27. Repete-se aqui os argumentos já amplamente expostos em itens anteriores: os custos com transporte interno não dão direito a crédito por não se subsumirem ao conceito de insumos na produção de bens destinados à venda.

27.1 Com maior razão, não se subsumem ao conceito de insumo na produção de bens destinados à venda os serviços de transporte empregados no processo de produção de matérias-primas (florestamento/reflorestamento).

**PARTES E PEÇAS (ITEM “n”), INCLUSIVE SEU TRANSPORTE (ITEM “p”) E
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO (ITEM “o”) DE VEÍCULOS UTILIZADOS NO
TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE O FORNECEDOR E A CONSULENTE**

28. Inexiste previsão nas hipóteses do artigo 3º da Lei nºs 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para o crédito em relação ao transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador.

28.1 Na verdade, na aquisição de insumos, somente é permitido o desconto de crédito em relação ao frete pago a terceiros, por decorrência exclusiva de estar esse frete incluído no custo das mercadorias adquiridas, conforme anteriormente aludido.

28.2 Como não é o caso da situação sob análise, e tendo em conta a ausência de previsão legal, não é admitido o desconto de crédito em relação à manutenção e a peças de reposição dos veículos que realizam esse transporte.

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM MÁQUINAS E
EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO (ITEM “q”)**

29. Por literal disposição do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, é admitido o crédito em relação a combustíveis e lubrificantes, desde que estes constituam insumos à fabricação.

29.1 Tratam-se exatamente dos combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos que fazem parte do processo produtivo de forma a ter contato direto com o produto em fabricação.

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS VEÍCULOS DE TRANSPORTE
INTERNO DA PRODUÇÃO E NOS VEÍCULOS DESTINADOS AO TRANSPORTE DE
INSUMOS ENTRE AS INSTALAÇÕES DOS FORNECEDORES E DA CONSULENTE
(ITEM “q”)**

30. Conforme afirmado, os combustíveis e lubrificantes, para darem direito a crédito, devem constituir insumos à fabricação, não sendo o caso dos produtos utilizados em veículos de transporte interno da produção e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e a Consulente.

30.1 Tais operações de transporte não são consideradas como parte do processo produtivo para efeitos do conceito de insumo à fabricação.

**ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO
PROCESSO PRODUTIVO, INCLUSIVE FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO
(ITEM “r”)**

31. Mais uma vez, a possibilidade de apuração de créditos não encontra guarida nos incisos II dos arts. 3º das leis de Regência.

31.1 A hipótese encontra previsão expressa, contudo, tanto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, quanto no art. 3º, IV da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

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

[...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

31.2 Nota-se que a hipótese descrito no inciso IV é bastante ampla, incluindo aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que utilizados nas atividades da empresa, não havendo sequer restrição a que o aluguel se refira a bens que sejam utilizados no processo produtivo.

31.3 Assim, consequência de disposição literal da lei, é possível o desconto de créditos em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, inclusive florestamento e reflorestamento.

BENS DE PEQUENO VALOR, TAIS COMO MODELOS E FERRAMENTAS, DESGASTADOS E CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO (ITEM “s”)

32. A possibilidade de crédito em relação a bens de pequeno valor, tais como modelos e ferramentas, aplicados, desgastados e consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deve ser analisada à luz do conceito de insumo estabelecido pelo art. 66, § 5º, I, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 2004.

33. Assim, à exceção da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem, para que o bem seja considerado insumo, ele deve sofrer 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.**

33.1 Este é exatamente o caso dos modelos e ferramentas consumidos no processo de fabricação.

33.2 Em que pese não sejam considerados matérias-primas, os modelos e ferramentas sofrem desgaste por conta de sua ação sobre o produto em fabricação e, desta forma, são considerados insumos, sendo possível o desconto de créditos em relação a eles.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE INSUMOS PARA ESTABELECIMENTOS DE TERCEIROS INDUSTRIALIZADORES POR CONTA E ORDEM (ITEM “t”)

34. Os serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, não constituem insumos à fabricação, uma vez que tais serviços não são aplicados no processo produtivo.

34.1 Dessa forma, como não existe previsão legal, não é possível o crédito em relação a esses serviços de transporte.

SERVIÇOS, MATERIAIS E PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DAS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS E DAS REDES ELÉTRICAS INDUSTRIAIS (ITEM “u”)

35. Os serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais são bens e serviços aplicados em bens pertencentes ao ativo imobilizado.

35.1 Contudo, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5º, I, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 2004, é que o desgaste dos bens seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

35.2 Vale dizer, somente são considerados insumos os materiais e partes e peças cujo bem em que estejam inseridos tenha relação com o produto em fabricação, melhor dizendo, que ele pertença à linha de produção e exerça ação diretamente sobre o produto em fabricação.

35.3 O mesmo vale para os serviços de manutenção e conservação, os quais, para serem considerados insumos, devem ser aplicados em bens que façam parte do processo produtivo e que exerçam ação diretamente sobre o produto em fabricação.

35.4 Quando a Consulente genericamente se refere a instalações industriais, não está se referindo a máquina ou equipamento da linha de produção e, por essa razão, não cabe entender que o desgaste dos materiais e partes e peças seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

35.4.1 Assim, não há a subsunção ao conceito de insumo, de modo que não é possível o crédito.

35.5 Situação similar é a dos serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das redes elétricas industriais.

35.5.1 Como o desgaste dos materiais, no caso das redes elétricas, não é ocasionado por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, também não há a subsunção ao conceito de insumo, de modo que não é possível o crédito.

FERRAMENTAS DE CONSUMO SUBSTITUÍVEIS, USADAS NAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS A VENDA E RESPECTIVOS FRETES (ITEM “v”)

36. No item “s” da peça de consulta — tratado nos parágrafos 33 a 33.2 desta Solução de Consulta —, a interessada abordou os *“bens de pequeno valor (para fins de imobilização) aplicados, desgastados e consumidos no processo produtivo dos bens destinados a venda”* (fls. 05) e entre tais bens citou especificamente as “ferramentas”.

36.1 Nesse item “v”, trata com mais especificidade de *“ferramentas de consumo substituíveis em virtude do desgaste/consumo do processo produtivo tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, empregados na produção; e os respectivos fretes”*.

36.2 *Data venia*, não se vê distinção entre tais “ferramentas de consumo substituíveis” (item “v”) e as ferramentas classificadas como “bens de pequeno valor aplicados, desgastados e consumidos no processo produtivo” (item “s”), cabendo aqui as mesmas considerações feitas nos parágrafos 33 a 33.2 anteriormente citados.

36.2.1 Entretanto, caso haja alguma distinção não vislumbrada por esta Superintendência, deve a interessada refazer a consulta, prestando maiores esclarecimentos.

36.3 Quanto aos fretes relativos a tais ferramentas, somente podem admitir crédito se integrarem o seu custo de aquisição (vide parágrafos 21 e 22 desta Solução de Consulta).

FERRAMENTAS DE CONSUMO USADAS NA MANUTENÇÃO DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS A VENDA E NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, E RESPECTIVOS FRETES (ITEM “x”)

37. Da mesma forma que o item anterior, o item “x” trata de “ferramentas de consumo tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte”, com a diferença de que o item anterior as mencionava simplesmente como “empregados na produção” e este item “x” menciona como “empregados na manutenção de máquinas e equipamentos da produção”.

37.1 Sutil diferença, porém, novamente não se vislumbra distinção com as ferramentas abordadas anteriormente no item “s”, cabendo aqui as mesmas considerações colocadas no parágrafo 36 a 36.3.

ELETRODOS, ARAMES DE SOLDA, OXIGÊNIO, ACETILENO, DIÓXIDO DE CARBONO E MATERIAIS DE SOLDA, E RESPECTIVOS FRETES (ITEM “y”)

38. Os materiais relacionados neste item somente poderiam admitir créditos à Consulente na condição de insumos na produção de bens destinados à venda, caso em teriam de se caracterizar como bens que sofrem alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, haja vista não serem matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

38.1 Dessa forma, em relação a tais materiais, quando usados de forma a sofrerem alterações 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 incluídos no ativo imobilizado, podem ser considerados insumos para fins de creditamento.

38.2 Desde já se ressalta que os mesmos materiais, quando usados nas atividades de florestamento e reflorestamento, não se subsumem ao conceito de insumo aqui tratado, haja vista não exercerem função direta sobre o produto em fabricação.

38.3 Em relação aos fretes, repete-se o anteriormente mencionado: integram o custo de aquisição, devendo ter tratamento conjunto com os materiais adquiridos, podendo ou não ter direito a crédito a depender da natureza do bem adquirido ser ou não de insumo para os fins aqui tratados.

LENHA E CAVACOS DE MADEIRA UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEIS DE CALDEIRAS, E RESPECTIVOS FRETES (ITEM “w”)

39. A resposta ao item “w” depende diretamente do uso que se faça das caldeiras mencionadas na consulta: caso tais equipamentos exerçam ação diretamente sobre o produto em fabricação, os combustíveis — entre eles, lenha e cavacos de madeira — serão insumos utilizados na produção, admitindo créditos inclusive sobre o valor de fretes que componham o custo de aquisição.

39.1 O mesmo não se verificará em relação a caldeiras eventualmente utilizadas nas atividades de florestamento e reflorestamento, além de outras que não se insiram diretamente na produção de bens destinados a venda.

39.2 Também não darão direito a crédito a lenha e cavacos de madeira obtidos diretamente da produção própria da Consultante, decorrente das suas atividades de florestamento e reflorestamento.

SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS NO CORTE E TRANSPORTE DE ÁRVORES E MADEIRA (ITEM “z”)

40. A IN SRF nº 404, de 2004, em seu art. 8º, § 4º, I, “b”, estabelece serem insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

40.1 Entretanto, o corte e transporte de árvores e madeira é etapa que antecede à produção ou fabricação do produto, não havendo como configurar a hipótese de creditamento.

ÓLEO DIESEL CONSUMIDO POR GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA PLANTA INDUSTRIAL E RESPECTIVOS GASTOS COM A MANUTENÇÃO DESSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (ITEM “aa”)

41. As leis de regência têm previsão para creditamento em relação à energia elétrica consumida em quaisquer dos estabelecimentos da empresa, como se vê, por exemplo, no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

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

41.1 Idêntica previsão está contida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, em relação ao PIS/Pasep não cumulativo.

41.2 Entretanto, dada a necessidade de impor interpretação restritiva aos dispositivos de lei que impliquem em redução do crédito tributário, não há como estender tal crédito ao óleo diesel utilizado pela própria pessoa jurídica para produzir a energia elétrica, haja vista que a hipótese legal se refere à energia elétrica adquirida de terceiros, pessoa jurídica domiciliada no País.

41.3 Cabe assim verificar a possibilidade de se admitir crédito na hipótese de tal combustível, quando empregado para gerar energia elétrica a ser utilizada na linha de produção, configurar insumo na fabricação de bens destinados à venda.

41.3.1 Exige o art. 8º, § 4º, que o bem usado na fabricação seja matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou que sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

41.3.2 A toda evidência, o óleo diesel empregado na geração de energia elétrica não é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem dos produtos fabricados pela Consulente (celulose, papelão, etc).

41.3.3 Da mesma forma, a ação por ele exercida — movimentar o equipamento que irá gerar a energia elétrica — não se dá diretamente sobre o produto em fabricação.

41.3.4 Assim, sendo impossível o enquadramento no conceito insumo, torna-se inadmissível o aproveitamento de créditos.

COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

42. Caso a Consulente tenha deixado de apurar os créditos admissíveis no tempo correto, ou os tenha apurado a menor, poderá realizar a correção *a posteriori*, desde que seja feita a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para ao PIS/Pasep e da Cofins, consoante disposição da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010:

Art. 10. *A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.*

§ 1º *O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.*

§ 2º *A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:*

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º *A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.*

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

42.1 A compensação de eventuais valores pagos a maior deve ser feita por meio de Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação – PER/DCOMP.

43. Saliente-se que a apuração extemporânea e correspondente retificação dos Dacon e DCTF poderá ser feita enquanto não extinto o direito de o contribuinte de pleitear a restituição, fato que, ocorre no prazo de cinco anos, consoante dispõe o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932:

O Chefe do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, usando das atribuições contidas no art. 1º do decreto n. 19.398, de 11 de novembro de 1930, decreta:

Art. 1º - As Dividas 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.

43.1 Por outro lado, se ocorrer a apuração extemporânea dos créditos — com a correspondente retificação de Dacon e DCTF — no prazo antes aludido e, em virtude disso, a Consulente obtiver direito a restituir valores indevidamente recolhidos a maior a título das contribuições aqui tratadas, o pedido de restituição deve se dar em cinco anos contados a partir da data em que ocorreu o recolhimento indevido ou a maior, de acordo com o art. 168, I, do Código Tributário Nacional (CTN) — Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

[...]

43.2 Frise-se que a data da extinção do crédito tributário, mencionada no aludido art. 168, I, ocorre no momento em que se efetivou o recolhimento, consoante dispõe o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.

44. No que diz respeito à incidência de correção em relação aos valores apurados extemporaneamente, nota-se a existência de vedação legal expressa, conforme se vê no art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º. . .

[...]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

[...]

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

44.1 Contudo, se em face da apuração incorreta e consequente incorreção na dedução dos valores a recolher ao título da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins tiverem sido recolhidos valores a maior ou indevidamente, a restituição deverá observar o previsto na Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

Art. 72. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros Selic para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que: (sem o destaque no original)

I - a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo;

II - houver a entrega da Declaração de Compensação ou for efetivada a compensação na GFIP;

III - houver o consentimento do sujeito passivo para a compensação de ofício de débito ainda não encaminhado à PGFN, ressalvado o disposto no inciso V;

IV - houver a compensação de ofício do débito já encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no inciso V;

V - houver a consolidação do débito do sujeito passivo, na hipótese de compensação de ofício de débito incluído em parcelamento com crédito relativo a período de apuração anterior à data da consolidação.

§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, observar-se-á, como termo inicial da incidência: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

I - tratando-se de restituição de imposto de renda apurada em declaração de rendimentos de pessoa física:

a) o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;

b) o mês de maio, se a declaração referir-se aos exercícios de 1996 e subsequentes;

II - tratando-se de declaração de encerramento de espólio ou de saída definitiva do País: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

a) o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;

b) a data prevista para a entrega da declaração, se referente aos exercícios de 1996 ou 1997; ou

c) o mês seguinte ao previsto para a entrega da declaração, se referente aos exercícios de 1998 a 2007; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

d) o mês seguinte ao da data de caracterização da condição de não-residente, para as declarações de saída definitiva do País referente ao exercício 2008 e subsequentes; (Incluída pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

e) o mês seguinte ao da data do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou da data da lavratura pública para as declarações de encerramento de espólio referentes ao exercício 2009 e subsequentes; (Incluída pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

III - na hipótese de pagamento indevido ou a maior:

a) o mês de janeiro de 1996, se o pagamento tiver sido efetuado antes de 1º de janeiro de 1996;

b) a data da efetivação do pagamento, se este tiver sido efetuado entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 1997; ou c) o mês subsequente ao do pagamento, se este tiver sido efetuado após 31 de dezembro de 1997;

IV - na hipótese de saldo negativo de IRPJ e de CSLL, o mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

V - tratando-se da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidas na fonte, o mês subsequente ao da retenção;

VI - tratando-se de compensação da Cide-Combustíveis, o mês subsequente ao da aquisição de hidrocarbonetos líquidos;

VII - na hipótese de pagamento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias e contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos, o mês subsequente ao do pagamento;

VIII - na hipótese de crédito referente à retenção na cessão de mão-de-obra e na empreitada, no segundo mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

IX - na hipótese de reembolso, o 2º (segundo) mês subsequente ao mês da competência cujo direito à percepção do salário-família e/ou do salário-maternidade tiver sido reconhecido pela empresa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)

§ 2º Considerar-se-á disponibilizada a quantia ao sujeito passivo, para fins do disposto no inciso I do caput:

I - em se tratando de restituição apurada em declaração de rendimentos da pessoa física, o mês em que o recurso for disponibilizado no banco;

II - nos demais casos, no mês da efetivação da restituição.

§ 3º Nos casos da alínea "b" dos incisos II e III do § 1º, o cálculo dos juros Selic relativos ao mês da entrega da declaração ou do pagamento indevido ou a maior será efetuado com base na variação dessa taxa a partir do dia previsto para a entrega da declaração, ou do pagamento indevido ou a maior, até o último dia útil do mês.

§ 4º Não haverá incidência dos juros compensatórios de que trata o caput sobre o crédito do sujeito passivo quando:

I - sua restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório;

II - na compensação de ofício ou declarada pelo sujeito passivo, a data de valoração do crédito estiver contida no mesmo mês da origem do direito creditório.

§ 5º Não incidirão juros compensatórios de que trata o caput:

I - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos; e

II - na compensação do crédito de IRRF a que se referem o art. 40 e o caput do art. 41.

§ 6º Os juros compensatórios previstos no caput incidirão sobre o crédito a que se refere o § 1º do art. 41 a partir do 1º (primeiro) dia do ano-calendário subsequente ao da retenção do imposto.

§ 7º As quantias pagas indevidamente a título de multa de mora ou de ofício, inclusive multa isolada, e de juros moratórios decorrentes de obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB também serão restituídas ou compensadas com o acréscimo dos juros compensatórios a que se refere o caput.

45. Vale dizer, cabe a correção do valor a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior das contribuições, isto é, quando foi originalmente apurada contribuição a pagar e esta contribuição a pagar foi, com a retificação, reduzida.

45.1 Essa correção será com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, tomada desde o mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior até o mês da entrega da Declaração de Compensação ou da disponibilização da quantia a ser repetida.

46. Contudo, nos termos do § 5º do art. 72 da IN transcrita, **não cabe a correção pela Selic no ressarcimento ou compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins oriundos da sistemática não cumulativa**, conforme antes referido no parágrafo 44 desta SC, em obediência ao art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003.

47. Assim, em um Dacon retificador, poderá haver o caso de créditos a serem corrigidos pela Selic, até o limite do valor de contribuição paga, e créditos não corrigidos pela Selic, que correspondem àqueles que eventualmente excederem o valor da contribuição paga.

48. Por fim, no que diz respeito à possibilidade de compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), cabe primeiramente citar a previsão do direito à restituição do tributo em caso de pagamento indevido ou a maior, constante do artigo 165, I, do CTN, já anteriormente transcrito.

49. Pois bem, reconhecido o direito à repetição do indébito pelo CTN, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi adiante e determinou que o crédito passível de restituição ou de ressarcimento, como o do indébito tributário, poderá ser compensado com outros tributos administrados pela Receita Federal:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...] (Sem os destaques no original)

49.1 Também o art. 2º, I, combinado com o *caput* do art. 34 da IN RFB nº 900, de 2008, repetem a mesma autorização para a compensação dos pagamentos indevidos ou a maior.

50. Há que se salientar ainda que diferente é a situação do saldo acumulado dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à compensação e ao ressarcimento.

50.1 Estes créditos podem ser aproveitados para abatimento do valor a pagar das contribuições dos meses subsequentes (Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e, somente em algumas situações, para compensação com outros tributos ou como ressarcimento em dinheiro, como é o caso das receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e das vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero (Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16).

51. Quanto à indagação da Consulente atinente à inclusão dos valores recuperados na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe citar o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

52. Exclui esse dispositivo o valor dos créditos apurados do total de receitas da pessoa jurídica, que é justamente a base de cálculo das contribuições.

52.1 Assim, não há que se pensar em tributação desses créditos em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

53. Esclareça-se, no entanto, que tal exclusão não tem repercussão sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no lucro real.

53.1 Para esses tributos, a redução do valor das contribuições devidas, em razão do aumento dos descontos de crédito, irá reduzir o valor dos impostos incidentes sobre a receita bruta e, por consequência, aumentar o valor do resultado (lucro líquido) sujeito à tributação.

Conclusão

54. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, nas sistemáticas não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, podem ser descontados créditos em relação a:

- a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano;
- b) despesas com a exaustão de florestas utilizadas como insumo na fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc);
- c) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das partes e peças;
- d) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda;
- f) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa;
- g) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição;
- h) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas diretamente no processo de fabricação de bens destinados à venda;
- i) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados diretamente na produção de bens destinados à venda.

54.1 Responde-se ao interessado também que não podem ser descontados créditos, na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a:

- a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos usados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a fabricação de bens destinados a venda (celulose, papelão, etc), por não constituírem insumos à fabricação desses bens;
- b) gastos com transporte em frota própria das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda ou na produção de matéria-prima, por não comporem o custo de aquisição dos insumos;

-
- c) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo produtivo para manutenção externa, por não constituírem insumos à fabricação de bens destinados à venda;
 - d) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção, bem como os respectivos fretes ou gastos com transporte próprio, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na produção de matéria-prima, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda;
 - e) partes e peças de reposição, bem como os respectivos gastos com transportes, e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador, por ausência de previsão legal;
 - f) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção ou no processo de produção da matéria-prima, e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e a Consulente, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda;
 - g) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos em florestamento ou reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição;
 - h) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda;
 - i) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda;
 - j) lenha e cavacos de madeira utilizados como combustíveis de caldeiras empregadas no florestamento ou reflorestamento destinado à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc);
 - k) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos na atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para uso no processo de fabricação de bens ou produtos, bem como os eventuais fretes que compuserem o seu custo de aquisição;
 - l) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeiras para utilização como matéria-prima no processo de fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc);
 - m) óleo diesel consumido por geradores de energia elétrica empregados na atividade de florestamento ou reflorestamento destinados à produção de matéria-prima para a fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc).

54.2 Responde-se ainda ao interessado que é possível a alteração dos créditos descontados em períodos pretéritos, desde que não transcorridos cinco anos desde a ocorrência do fato que lhes originou o direito à apuração, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras relativas ao período com créditos alterados, vedada a aplicação de Selic sobre tais créditos.

54.2.1 No caso de tais retificações resultarem na redução do *quantum* devido, os valores eventualmente recolhidos a maior ou indevidamente poderão ser restituídos, enquanto não atingidos pela prescrição, com a incidência da taxa Selic desde a data do efetivo recolhimento.

54.2.2 Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos saldos acumulados de créditos da não cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

54.2.3 O valor dos tributos recuperados por compensação com outros tributos ou por ressarcimento não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao momento de sua apropriação.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à SAORT/DRF/Blumenau-SC, para dar ciência à Consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Relator
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)