



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 9ª RF

---

Solução de Consulta nº 195 - SRRF09/Disit

**Data** 13 de setembro de 2011

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação. Entretanto, a diferença de alíquota do ICMS relativa à aquisição interestadual de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, paga no Estado de destino, não gera crédito da sistemática não cumulativa da contribuição social, por não compor o custo de aquisição das mercadorias.

**Dispositivos Legais:** CRFB/88, art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e VI, e §§ 1º e 2º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Decreto Estadual/PR nº 1.980/2007, art. 5º, I e XIV, art. 6º, IX, e arts. 22 e 23.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação.

---

Entretanto, a diferença de alíquota do ICMS relativa à aquisição interestadual de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, paga no Estado de destino, não gera crédito da sistemática não cumulativa da contribuição social, por não compor o custo de aquisição das mercadorias.

**Dispositivos Legais:** CRFB/88, art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e VI, e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, e § 1º, e art. 15, II; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 247, art. 66; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Decreto Estadual/PR nº 1.980/2007, art. 5º, I e XIV, art. 6º, IX, e arts. 22 e 23.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. COFINS. SISTEMÁTICAS DE NÃO CUMULATIVIDADE. DACON. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS.**

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente créditos decorrentes das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, deverão ser retificados os respectivos Dacon, respeitado o prazo extintivo de cinco anos, podendo os valores porventura recolhidos a maior como resultado de tais retificações ser restituído ou compensado na forma prevista pela IN SRF nº 900, de 2008, com observância do prazo previsto no art. 168, I, do CTN.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 168, I; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; IN SRF nº 900, de 2008; IN SRF nº 1.015, de 2010.

## **Relatório**

1. A interessada, acima identificada, cujo objeto social, segundo informa (fl. 05 dos autos de consulta), abrange a “*(i) industrialização de produtos gráficos em geral, especialmente a produção de embalagens e rotulagens industriais em papel, cartolina e cartão, ou em outros materiais, plastificados ou não, (ii) a edição de livros, revistas, jornais e assemelhados, (iii) a comercialização, inclusive exportação, de produtos de sua fabricação ou adquiridos de terceiros, (iv) a importação de materiais, máquinas e equipamentos para uso e consumo próprios e (v) participar do capital de outras sociedades, inclusive em regime de parcerias*”, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas na sistemática de não cumulatividade.

2. Tecendo considerações acerca da possibilidade de créditos sobre insumos, transcreve trechos da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, afirmando que, para efeito de definição de insumos, “*os dispositivos em análise não são totalmente claros acerca do que*

---

vem a ser ‘ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação’ ou seja, se basta que tais bens sejam utilizados de alguma forma no processo produtivo e, ainda, sofram desgastes decorrentes do uso, como, por exemplo, partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que são responsáveis pela fabricação dos produtos que serão vendidos ou se há necessidade do contato físico dos bens com os produtos em fabricação” (o destaque consta do original às fls. 04).

2.1 Enfatiza ser objetivo da consulta “confirmar se há ou não a necessidade do contato físico entre os bens adquiridos com os produtos fabricados para que referidos bens sejam considerados como insumos” (fls. 04) para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

2.2 Além disso, adiciona ser também objetivo da consulta “confirmar a possibilidade de a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de partes e peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, pagas no Estado de destino do bem, serem contabilizadas como custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da COFINS” (fls. 04).

3. Discorre sobre suas atividades industriais enfatizando a necessidade de substituição de partes e peças das máquinas e equipamentos utilizados na produção (fls. 05/06), transcrevendo ementas da Solução de Consulta (SC) nº 293, de 24 de agosto de 2009, da 8ª Região Fiscal (RF), que entende respaldar seu entendimento (fls. 06/07).

3.1 Transcreve, ainda, as ementas da SC nº 86, de 11 de agosto de 2010, da 10ª RF (fls. 08), como respaldo de seu entendimento de que as diferenças do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) relativas às aquisições interestaduais das partes e peças de reposição compõem o custo de aquisição e, conseqüentemente, a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

4. Acrescenta ainda que “a fim de resguardar seu direito ao aproveitamento dos créditos apurados nos últimos 5 anos, a Consulente informa que efetuará, tão-logo [sic] protocolada a presente Consulta, o registro em sua [sic] DACON da totalidade dos créditos apurados nos últimos 5 anos” (fls. 09).

5. Finaliza indagando, *in verbis* (fls. 09/10):

*Em razão do exposto acima, a presente consulta visa à confirmação dessa Ilustre Superintendência da Receita Federal do Brasil da correção do entendimento da Consulente no sentido de que:*

(i) *as partes e peças por ela adquiridas para fins de reposição nas máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo são considerados insumos nos termos dos artigos 66 da Instrução Normativa nº 247/2002 e 8º da Instrução Normativa nº 404/2004 e, conseqüentemente, geram direito a créditos de PIS e COFINS; e*

(ii) *a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de partes e peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, pagas no Estado de destino do bem, pode ser contabilizada como custo de aquisição e, assim, compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.*

## Fundamentos

6. Inicialmente, há que se tecer comentários acerca da informação da interessada de que “*a fim de resguardar seu direito ao aproveitamento dos créditos apurados nos últimos 5 anos, a Consulente informa que efetuará, tão-logo [sic] protocolada a presente Consulta, o registro em sua [sic] DACON da totalidade dos créditos apurados nos últimos 5 anos*” (fls. 09).

6.1 O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6.2 A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

6.3 Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Igualmente, não convalida nem invalida quaisquer procedimentos que a interessada possa adotar em relação às suas obrigações tributárias, sendo de toda inócua qualquer informação acerca de procedimentos que irá adotar, ainda que “*para resguardar seu direito*” em relação à Fazenda, motivo pelo qual tal informação não produz qualquer efeito, por fugir ao escopo do instituto da Consulta Tributária.

6.4 Não obstante, ainda que não solicitadas, cabem algumas orientações sobre o assunto, prestadas a seguir.

7. O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) é disciplinado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, a qual, entre outras disposições, estabelece que:

*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.**

[..] Sem os destaques no original

7.1 Portanto, se a Consulente chegar à conclusão de que os valores de créditos apurados em períodos anteriores estão incorretos, não pode simplesmente efetuar o registro em seu Dacon. Terá de apresentar Dacon retificador para todos os períodos em que se observar incorreções, consoante se extrai do *caput* do art. 10, antes transcrito, além de, se for o caso apresentar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora para os mesmos períodos.

7.2 Essa possibilidade de retificação se limita aos Dacon e às DCTF dos últimos cinco anos, segundo o que se extrai do disposto no Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, ainda vigente:

*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.*

7.3 Nessa hipótese, havendo contribuições que resultarem recolhidas a maior, poderá ser apresentado Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/Dcomp), consoante normas estatuídas na Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, para pleitear restituição ou declarar compensação dos valores eventualmente recolhidos a maior, observado o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional (CTN) — Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

*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;*

[...]

8. Feitas tais considerações, passa-se ao mérito da consulta, cujo primeiro ponto consiste em determinar se as partes e peças de reposição — usadas em equipamentos e máquinas empregados diretamente na produção de bens destinados à venda — podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, nas sistemáticas de não cumulatividade dessas contribuições.

9. As referidas sistemáticas não cumulativas estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, antes citadas, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

9.1 Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não cumulativa:

*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.*

[...]

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

[...]

*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, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

[...]

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

[...]

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

[...]

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)*

[...]

*§ 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)*

[...]

*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)*

[...]

9.2 Tais disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito.

10. Essas previsões legais foram tratadas, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), pela IN SRF nº 247, de 2002 — alterada posteriormente pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, e pela Instrução Normativa SRF nº 464, de 21 de outubro de 2004 —, e pela IN SRF nº 404, de 2004, conforme abaixo transcrito:

**IN SRF nº 247, de 2002, com alterações introduzidas pela IN SRF nº 358, de 2003:**

*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)

#### **IN SRF nº 404, de 2004:**

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 subsequentes.

[...]

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

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

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

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

II – utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]

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

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

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

(sem os destaques no original)

10.1 Extrai-se desses dispositivos que são considerados insumos, no caso da atividade da Consulente, industrial que é, quaisquer bens que sofram alterações físicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

10.2 A ressalva acima, quanto à não inclusão no ativo imobilizado, justifica-se pelo fato de que, uma vez ativado o bem, este deixará de ser considerado insumo, passando a gerar crédito para os fins dos arts. 3ºs das Leis em comento, com base na depreciação prevista pelo art. 8º, III, da IN SRF nº 404, de 2004.

10.2.1 É o caso das peças e partes — adquiridos para reposição e manutenção em máquinas e equipamentos usados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados a venda — cuja utilização represente acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, de acordo com o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

*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).*

---

10.2.2 No entanto, as demais partes e peças que não representem, quando aplicadas ao bem, acréscimo de vida útil superior a um ano, devem ser classificadas como estoque, sendo levadas a custos ou despesas por ocasião de sua utilização.

10.2.2.1 Nesse caso, se forem usadas em máquinas ou equipamentos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, de forma 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, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que observadas todas as demais disposições da legislação de regência.

10.2.2.2 É necessário ressaltar a condição sublinhada no item anterior, haja vista a possibilidade de se empregarem partes e peças, a exemplo de pinos, tarraxas, parafusos, abraçadeiras, materiais de limpeza e outros, que não venham a sofrer alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

10.3 Observe-se que a remissão, antes realizada, à observância da legislação de regência, pode ser exemplificada com a restrição de que insumos adquiridos sem a incidência das contribuições não são aptos a gerar crédito, inclusive no caso de isenção, se as receitas dos produtos resultantes forem isentas, sujeitas a alíquota zero ou não alcançadas pelas contribuições em questão, conforme prevê o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, este último já transcrito anteriormente.

10.4 Frise-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta RFB firmou o mesmo entendimento por meio da Solução de Divergência (SD) nº 14, de 31 de outubro de 2007:

***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins***

*Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção.*

*As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

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

10.4.1 Da SD referida cabe destacar o seguinte trecho:

*13. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à **venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações**, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado**. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.*

*13.1. Portanto, **as partes e peças de reposição empregadas em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na***

---

fabricação ou produção de bens destinados à venda, são consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não cumulativas, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o serviço prestado e o bem fabricado ou produzido e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

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

11. Ainda, haja vista a aludida SD mencionar também “veículos”, cabe salientar serem bem poucos os casos de utilização de veículos de forma direta no processo produtivo, haja vista que, em geral, os veículos servem apenas para realizar o transporte de insumos ou de produtos em elaboração, sem que qualquer ação sobre o produto ocorra de maneira a causar-lhe transformação.

11.1 Esta RFB, em diversas ocasiões, já manifestou o entendimento de que o transporte de produtos em elaboração entre unidades da mesma pessoa jurídica não gera direito aos créditos sob exame, tendo inclusive a Cosit já se pronunciado a respeito, 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)

11.2 Posteriormente, tal entendimento foi ratificado pela Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.*

*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, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.*

*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 apurada de forma não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

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

11.2.1 Dessa SD sobressai o seguinte trecho:

*11. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, conclui-se:*

*I – O transporte de produto acabado entre os 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 Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa.*

*II – **Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como insumos do produto.** (Sem os destaques no original)*

11.3 Salienta-se que a SD Cosit nº 14, de 2007, ao fixar o entendimento acerca da possibilidade de creditamento sobre partes e peças de reposição de veículos, tratava não apenas de produção de bens destinados à venda, mas, também, de veículos utilizados diretamente na prestação de serviços.

12. Quando à indagação acerca do contato físico das partes e peças com os bens em fabricação, esta Superintendência por diversas vezes já se manifestou no sentido de ser desnecessário, desde que as mencionadas partes e peças sejam usadas em máquinas e equipamentos efetivamente empregados diretamente no processo de produção.

12.1 Também a Cosit já expendeu idêntico entendimento, por meio da SD Cosit nº 35, de 29 de setembro de 2008, nos seguintes termos:

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

12.2 Conclui-se, dessa forma, estar correto o entendimento da Consulente de não ser necessário o contato físico das partes e peças de reposição com o produto em fabricação.

13. A consulta apresentada traz ainda uma segunda questão, relativa à integração da diferença de ICMS paga em operações interestaduais ao custo de aquisição das partes e peças de reposição — e, por conseguinte, da possibilidade de apuração de créditos sobre tais diferenças.

13.1 Faz-se necessário efetuar uma análise das características dessa diferença de ICMS paga em operações interestaduais, a fim de melhor compreender sua natureza jurídica e respectivo mecanismo de cobrança.

13.2 Haja vista a Consultante estar sediada no Estado do Paraná, as considerações a respeito do tema serão pautadas, sempre que possível, pela legislação desse Estado, que se assemelha à legislação dos demais entes federativos.

14. Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), em seu art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, que se adotará a alíquota interestadual do ICMS, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

14.1 Sobre a matéria, destacam-se os seguintes excertos do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná (RICMS/PR), aprovado pelo Decreto nº 1.980, de 21 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná:

*Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (art. 5º da Lei n. 11.580/96):*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*[...]*

*XIV - da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem **oriundos de outra unidade da Federação**, destinados ao **uso ou consumo** ou ao ativo permanente.*

*[...]*

*Art. 6º **A base de cálculo do imposto é** (art. 6º da Lei n. 11.580/96):*

*[...]*

*IX - **na hipótese dos incisos XIII e XIV** do art. 5º, o valor da operação ou prestação sobre a qual foi cobrado o imposto na unidade federada de origem, e **o imposto a recolher será** correspondente à **diferença entre as alíquotas interna e interestadual.***

*[...]*

*Art. 22. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580/96):*

*[...]*

*Art. 23. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, **é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado** em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, **inclusive a destinada ao seu uso ou consumo** ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (art. 24 da Lei n. 11.580/96).*

*[...] Sem os destaques no original*

14.2 Como se vê, um dos fatos geradores do ICMS é a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a uso ou consumo, havendo, por conseguinte, uma nítida separação entre as duas hipóteses de incidência: a cobrada pelo

---

Estado de origem, destacada na Nota Fiscal (NF) de compra e venda, e a diferença de alíquotas devida pelo adquirente ao Estado de destino; decorrem de fatos geradores distintos.

14.2.1 Supondo, por exemplo, que a Consulente adquira partes e peças de fornecedor estabelecido no Estado de São Paulo, caso em que o ICMS incidente, à alíquota interestadual de 7% (sete por cento), seria destacado na NF de venda e incluído no valor total da mercadoria. Esse valor, ou seja, o total da NF já com o ICMS incluso, é que será tomado como base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo vendedor.

14.2.2 Ao entrar no estabelecimento da Consulente ocorrerá o fato gerador da diferença de ICMS entre a alíquota interna de 17% (dezesete por cento) e a alíquota interestadual de 7% (sete por cento), decorrente do art. 5º, XIV, do RICMS/PR, antes transcrito.

14.3 É patente, portanto, a distinção havida entre a natureza do ICMS destacado na nota fiscal de venda interestadual e a natureza da diferença de alíquota cobrada quando da entrada das partes e peças no Estado adquirente. Como a diferença de alíquota é cobrada *a posteriori*, não é, por consequência, destacada na nota fiscal de venda. Em vista disso, por não compor o preço de venda das mercadorias (partes e peças) no Estado de origem, não há incidência das contribuições sociais sobre a diferença de alíquota cobrada no Estado destinatário, já que não constitui receita do vendedor.

14.3.1 Tendo em conta que o ICMS referente à diferença de alíquota não sofre incidência das contribuições sociais na venda, não poderá compor a base de cálculo dos créditos dessas contribuições, *ex vi* do disposto no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, anteriormente reproduzido, o quais estabelecem não dar direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

15. Dessa forma, não há como prevalecer a tese de que o diferencial de alíquotas do ICMS possa compor o custo de aquisição das partes e peças. Ademais, veja-se que o art. 23 do RICMS/PR, antes transcrito, permite a recuperação do valor pago ao título, compensando com os valores devidos do imposto.

15.1 A esse propósito, assim dispõe a publicação “DIPJ-2011 Perguntas e Respostas” (disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2011/CapituloXXII-ContribuicaoParaPIS-PasepCofinsincidentessobreReceitaBruta2011.pdf>):

*053. O ICMS e o IPI integram os valores das aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços para efeito de cálculo do crédito, na forma dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003?*

*O IPI não recuperável e o ICMS integram o valor das aquisições de bens e serviço para efeito de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*Para efeito de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da Cofins não cumulativa, o IPI não recuperável integra o valor do custo dos bens e o ICMS, **quando embutido no preço constante da nota fiscal de aquisição**, integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.*

*O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens, para efeito de cálculo dos créditos das contribuições não-cumulativas.*

---

15.2 Portanto, o ICMS somente integra o custo de aquisição quando destacado na nota fiscal de aquisição, que não é o caso do ICMS diferença de alíquota, como consta da legislação. E não poderia ser diferente, pois, conforme demonstrado anteriormente, vincula-se ao fato gerador decorrente da operação de entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, e não à operação de venda patrocinada por empresa de outro Estado.

16. Quanto à SC nº 86, de 2010, da 10ª RF, efetivamente expendeu entendimento contrário ao aqui exposto, sendo que esta Superintendência providenciará a Representação de Divergência prevista no art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, à Cosit, visando à uniformização do entendimento.

## **Conclusão**

17. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que as partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas tais peças e serviços, são considerados insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação. A eventual apuração extemporânea de créditos deve se limitar ao período pretérito de cinco anos, devendo ser retificados os Dacon correspondentes.

17.1 Ainda, conclui-se que a diferença de alíquota do ICMS relativa à aquisição interestadual de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, paga no Estado de destino, não gera crédito da sistemática não cumulativa das contribuições sociais.

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao xxxx 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)*