



Solução de Consulta nº 422 - SRRF08/Disit

Data 08 de dezembro de 2010

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS EMPREGADOS DIRETAMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE BENS DESTINADOS A VENDA. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ARMAZENAGEM DE PRODUTOS VENDIDOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados a venda ou na prestação do serviço da atividade.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados a venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Não geram créditos da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com serviços de limpeza de dispositivos empregados para armazenamento do produto final industrializado, bem assim com o fornecimento de mão-de-obra especializada para a operação de guindastes empregados na movimentação de cargas diversas no estabelecimento industrial.

Geram direito a crédito os gastos referentes a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades produtivas e/ou administrativas da empresa, desde que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País.

Geram direito a crédito os gastos relativos à armazenagem de mercadorias destinadas a venda, desde suportados pelo vendedor dos produtos e pago a pessoa jurídica domiciliada no País.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; art. 346, RIR; e IN SRF nº 404, de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS EMPREGADOS DIRETAMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE BENS DESTINADOS A VENDA. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ARMAZENAGEM DE PRODUTOS VENDIDOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados a venda ou na prestação do serviço da atividade.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados a venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com serviços de limpeza de dispositivos empregados para armazenamento do produto final industrializado, bem assim com o fornecimento de mão-de-obra especializada para a operação de guindastes empregados na movimentação de cargas diversas no estabelecimento industrial.

Geram direito a crédito os gastos referentes a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades produtivas e/ou administrativas da empresa, desde que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País.

Geram direito a crédito os gastos relativos à armazenagem de mercadorias destinadas a venda, desde suportados pelo vendedor dos produtos e pago a pessoa jurídica domiciliada no País.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; art. 346, RIR; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

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

Relatório

Em *****, a interessada, tendo por ramo de atividade a fabricação de açúcar e álcool, formula consulta visando a obter esclarecimentos sobre a possibilidade de apurar créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, às quais se encontra sujeita.

2. Reportando-se ao art. 3º, incisos II e IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, incisos II e IV, da Lei nº 10.833, de 2003, indaga se seria admissível apropriar créditos relativamente a:

a) locação dos seguintes bens: i) guindastes; ii) cilindros PAT (oxigênio e acetileno), utilizados na soldagem de equipamentos da área industrial vinculados ao processo produtivo de açúcar e álcool; iii) máquinas de solda (para soldagem de equipamentos industriais); iv) empilhadeiras (utilizadas na movimentação de insumos na área industrial); e, v) equipamentos de hidrojateamento (utilizados para retirar incrustações das tubulações dos equipamentos de produção de açúcar e álcool;

b) a título de insumos empregados na industrialização de açúcar e álcool, a cuja produção se dedica: i) serviços utilizados na limpeza de “big bags”, prestados por terceiros e que consistem na limpeza dos artigos assim denominados, empregados para o ensaque do açúcar, para que depois seja armazenado, ensacamento este que alega ser necessário para que o produto não sofra o efeito das intempéries climáticas; ii) serviços de armazenagem de açúcar, inerentes à logística, relacionados à operação de venda deste produto; iii) serviços de manutenção, conservação e reparo de máquinas e equipamentos que atuam diretamente na fabricação de açúcar e álcool destinados a venda; e, iii) serviços de operação de guindastes, ou seja, fornecimento de operadores de guindaste, que, por tratarem-se de máquinas especiais, demandam também treinamento especial para seu manejo, sendo contratada empresa fornecedora de mão-de-obra de operadores apropriados para tais equipamentos.

Fundamentos

3. A Lei nº 10.637, de 2002, em seu artigo 3º, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para PIS/Pasep, assim estabelece:

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

(...)

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

III- VETADO

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

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)”(grifou-se)

4. Por sua vez, os arts. 3º e 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como da Contribuição para o PIS/Pasep, assim prevêm:

“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;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

(...)

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

(...)

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:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)(grifou-se)

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

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

II – das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;

(...)

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

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

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

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

(...)” (grifou-se)

5.1

Em seu art.67, assim dispõe a mesma IN SRF nº247, de 2002:

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

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

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

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

6.

Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins, nos seguintes termos:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

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

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

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;

(...)

§ 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 domiciliado 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.

(...)

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004

(...)"(grifou-se)

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

8. Dos dispositivos transcritos, tem-se nítido que, além dos combustíveis e lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração em regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados a venda ou na prestação do serviço.

8.1 Vale notar que os dispositivos acima transcritos demonstram que o legislador adotou, para fins de apuração de créditos na modalidade da não-cumulatividade, a enumeração exaustiva dos bens e serviços capazes de gerar crédito e os vinculou a determinadas atividades, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Dessa forma, **a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.**

9. No que concerne aos **serviços** utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, foram enquadrados como insumos pelas transcritas IN SRF n.º 247, de 2002, e IN SRF n.º 404, de 2004, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados** ou **consumidos** na produção ou fabricação do produto.

9.1 Nesse contexto, os serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo podem ser entendidos como serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados a venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo.

9.2. Deixe-se claro, porém, que nem todas as despesas efetuadas com a manutenção de máquinas e equipamentos poderão ser consideradas insumos, conforme se infere do art. 346, § 1º, do RIR/1999, o qual determina que os dispêndios com reparos e conservação de bens e instalações de que resulte aumento de vida útil superior a um ano sejam capitalizados para servirem de base a depreciações futuras. Portanto, nesse caso, os dispêndios efetuados deixarão de ser contabilizados como despesas, por caracterizarem imobilização de patrimônio, passando a gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme já explicado anteriormente.

“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 n.º 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).”

9.3 Por outro lado, nitidamente não se caracterizam como insumos, por não atenderem aos requisitos antes enunciados, os serviços de limpeza dos artigos denominados por “*big bags*”, uma vez que, como se conclui do exposto pela consulente, não se tratam de serviços aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do açúcar, mas, sim, executados sobre um artigo empregado para seu armazenamento, depois, portanto, que o produto final já foi obtido.

9.4 Da mesma forma, não geram créditos, por não se enquadrarem no conceito de insumo, os serviços pagos a pessoas jurídicas pelo fornecimento de mão-de-obra especializada na operação de guindastes, uma vez que não se trata este, obviamente de um serviço aplicado ou consumido diretamente na industrialização do açúcar ou do álcool, mas, sim, na movimentação geral de cargas dentro da planta industrial.

10. Quanto aos serviços de armazenagem de produtos destinados a venda, vale observar que também não se caracterizam como insumos, conforme as definições anteriores. Entretanto, esses serviços podem gerar créditos das contribuições com base no inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, o qual se aplica também à Contribuição para o PIS/Pasep por força do art. 15, inciso II, da mesma Lei. Nessa hipótese, esses serviços devem ser pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e suportados pela consulente, enquanto vendedora dos bens.

10.1. Note-se, porém, que somente a partir de 1º de fevereiro de 2004 tornou-se possível a constituição de crédito tanto da Cofins quanto da contribuição para o PIS/Pasep sobre os referidos dispêndios, conforme expressa previsão do art. 93, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003. Antes disso, embora já vigente a legislação do PIS/Pasep não-cumulativo, não havia previsão legal para tal creditamento.

11. Quanto às máquinas locadas pela consulente, esclareça-se que o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevê de forma ampla a possibilidade de apuração de créditos sobre despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados nas atividades da empresa. Inexiste, no comando legal, restrição quanto à natureza dessas atividades, não sendo o direito ao crédito, ao contrário do que se estabelece para os insumos, limitado aos bens empregados diretamente na industrialização de produtos destinados a venda ou na prestação de serviços. Portanto, é possível o desconto de créditos sobre as despesas com locação das diversas máquinas e equipamentos referidos pela consulente, empregados em suas diversas atividades, desde que pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Conclusão

12. De acordo com o exposto nos itens anteriores, proponho seja a consulta solucionada, declarando-se que :

-
- a- os serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo de fabricação de bens destinados a venda, podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo para efeito de desconto de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos e desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie;
- b- não geram créditos das contribuições, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com serviços de limpeza de dispositivos empregados para armazenamento do produto final industrializado, bem assim como o fornecimento de mão-de-obra especializada para a operação de guindastes empregados na movimentação de cargas diversas no estabelecimento industrial;
- c- geram direito a crédito os gastos referentes a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades produtivas e/ou administrativas da empresa, desde que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País;
- d- geram direito a crédito os gastos relativos à armazenagem de mercadorias destinadas a venda, desde suportado pelo vendedor dos produtos e pago a pessoa jurídica domiciliada no País.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2010.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
AFRFB Matr. 19.959

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** , para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/ 2010.

CARLOS ALBERTO DE TOLEDO
Chefe Substituto da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash