



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Divergência nº 7 - Cosit

Data 23 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.
INSUMOS. DIVERSOS ITENS.**

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. *In casu*, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. *In casu*, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos

conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;
4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Relatório

Trata-se de recurso de divergência interposto pela pessoa jurídica em epígrafe, nos termos do revogado art. 16 da Instrução Normativa nº 740, de 2 de maio de 2007, atualmente art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A recorrente efetuou consulta à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal (SRRF09). Em resposta, exarou-se a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 36, de 10 de janeiro de 2011. Ante os termos da resposta, a recorrente interpôs o presente recurso afirmando haver divergências interpretativas entre esta e as seguintes Soluções de Consulta (SC) e Soluções de Divergência (SD):

- SC SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007;
- SC SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007;
- SD Cosit nº 14, de 31 de outubro de 2007;
- SC SRRF08/Disit nº 174, de 22 de maio de 2009;
- SC SRRF09/Disit nº 184, de 21 de maio de 2009;
- SC SRRF08/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006;
- SC SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008 (reformada parcialmente pela SC SRRF08/Disit nº 443, de 04 de dezembro de 2008);
- SD Cosit nº 37, de 09 de outubro de 2008;
- SC SRRF08/Disit nº 64 de 07 de abril de 2006;
- SC SRRF05/Disit nº 9, de 30 de maio de 2006; e
- SC SRRF09/Disit nº 377, de 09 de novembro de 2006 (reformada parcialmente pela SRRF09/Disit nº 30, de 26 de janeiro de 2010).

3. Transcrevem-se as ementas das Soluções supracitadas, apenas na parte relativa à Cofins:

Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 36, de 10 de janeiro de 2011.

*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.

Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.*

Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a partes e peças de reposição, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País, 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 e destinado à venda, enquadram-se como insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, vinculado a partes e peças de reposição 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 e destinado à venda, enquadram-se como insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Os serviços de corte e descasque de árvores, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, atendem ao conceito de serviço utilizado como insumo na fabricação ou produção de lâminas e chapas de compensados destinados a venda, pois esses serviços são aplicados na fabricação do produto, de sorte que os gastos a eles referentes podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

O serviço de baldeio de toras (transporte do local de corte até a estrada), prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo serviço de transporte de matéria-prima para industrialização, enquadra-se no conceito de insumo, de sorte que os gastos a ele referente podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea “b”, e seu § 4º, inciso I, alíneas “a” e “b”, e art. 9º.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO.

A depreciação decorrente do dispêndio com manutenção de máquinas e equipamentos adquiridos no País para a utilização na produção de bens destinados à venda, que não se enquadre no conceito de insumo e que deva ser ativado por aumentar a vida útil do equipamento em mais de 1 (um) ano, pode compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, nas condições e termos legais e normativos pertinentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e VI e seu § 1º, inciso III; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “a”, e seu § 4º, inciso II, alíneas “a” e “b”.

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.*

Os valores referentes a partes e peças de reposição para os veículos ligados ao processo produtivo podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, exclusivamente na condição desses veículos serem utilizados para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção ou, quando se esta se dê em etapas, entre os diferentes locais em que seja realizada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; INSRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

Solução de Divergência Cosit 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

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 174, de 22 de maio de 2009.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

PRODUÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Portanto, as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que tais partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Por outro lado, não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com equipamento de proteção, contratação de mão-de-obra temporária, serviço de análises laboratoriais, material para análises laboratoriais, desenvolvimento de projetos para produção, serviço de inspeção de peças e gestão de qualidade, peças e serviço de moldes e ferramentais, manutenção do edifício e terreno da fábrica por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.

O frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativo.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O frete pago na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também gera direito a crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, 15, II e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; e IN SRF nº 404, de 2004.

Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 184, de 21 de maio de 2009.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO.*

As despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e programas de informática 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.

Dispositivos Legais: IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

PARA EFEITO DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, A PARTIR DE 1º DE FEVEREIRO DE 2004, PODEM SER CONSIDERADOS OS BENS E SERVIÇOS, INCLUSIVE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E OUTROS BENS, NÃO INCLUÍDOS NO ATIVO IMOBILIZADO, QUE SOFRA ALTERAÇÕES EM RAZÃO DE SUA AÇÃO DIRETA SOBRE O BEM OU PRODUTO ELABORADO, ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA, PARA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS COMPONENTES DO ATIVO IMOBILIZADO E UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA, EXCETO NOS CASOS EM QUE AQUELES BENS E SERVIÇOS CONFIGUREM HIPÓTESES DE ALÍQUOTA ZERO, ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA DESSA CONTRIBUIÇÃO.

INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.

O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa.

O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito da Cofins apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não ser considerado insumo nem integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente.

O frete na operação de venda contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, dará direito ao crédito da Cofins

somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, conforme expressa previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 404, de 2004.

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008 (reformada parcialmente pela SRRF08/Disit nº 443, de 04 de dezembro de 2008).

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE
MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.*

Os valores referentes a combustíveis e lubrificantes, bem assim os valores relativos a partes e peças de reposição para veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Consideram-se veículos empregados na produção de bens, para efeito de apropriação dos créditos em questão, aqueles utilizados diretamente na linha de produção da empresa, para transporte de insumos ou de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo, dentro do mesmo estabelecimento ou de diferentes estabelecimentos, quando a produção se desenvolver em mais de uma unidade. Não se enquadram nessa categoria os veículos utilizados para serviços gerais, de fábrica ou administrativos, bem assim para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou para terceiros, inclusive, na operação de venda, para transporte até o comprador.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; INSRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 443, de 04 de dezembro de 2008, que reformou parcialmente a SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos.*

*REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF DISIT 8ª RF
Nº 85, DE 2008, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO
DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 35, DE 2008.*

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

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

Solução de Divergência Cosit nº 37, de 09 de outubro de 2008.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 64 de 07 de abril de 2006.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, podem ser considerados os bens e serviços, inclusive combustíveis, lubrificantes, partes e peças de reposição e outros bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, adquiridos de pessoa jurídica, para manutenção de veículos, máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, exceto nos casos em que aqueles bens e serviços configurem hipóteses de alíquota zero, isenção ou não-incidência da respectiva contribuição, nos termos da legislação de regência.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 3º, I e §§1º a 4º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15, 21 e 53; IN SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

Solução de Consulta SRRF05/Disit nº 9, de 30 de maio de 2006.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NÃO CUMULATIVA – CRÉDITO – FRETE

Geram direito ao crédito da Cofins, os pagamentos, a pessoas jurídicas domiciliadas no país, pelo serviço de transporte de bens de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, na qualidade de insumos para obtenção de um produto cuja industrialização será concluída no estabelecimento de destino, desde que esse deslocamento se revele necessário no processo produtivo, integrando o custo de produção, e desde que o produto acabado seja destinado à venda.

Também geram direito ao crédito mencionado os pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas no país pelo serviço de transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente e o produto acabado for destinado à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I, § 3º, incisos I e III, e § 7º; 6º, II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004, arts. 7º e 8º.

Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 377, de 09 de novembro de 2006 (reformada pela SRRF09/Disit nº 30, de 26 de janeiro de 2010).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: GASTOS COM SERVIÇOS, MÃO-DE-OBRA, MANUTENÇÃO, ALIMENTAÇÃO, FERRAMENTAS. CRÉDITO.

Os gastos com contratação de mão-de-obra de pessoa jurídica para operação de máquinas da linha de produção, com manutenção de equipamentos da linha de produção e da rede elétrica industrial, com contratação de serviços relativos ao processo de produção e com ferramentas não incluídas no ativo imobilizado são considerados insumos, para fins de creditamento. Todavia não são considerados insumos os gastos com Programa de Alimentação do Trabalhador, transporte de

pessoal, limpeza, vigilância, jardinagem, manutenção de prédios administrativos e de produção, uniformes e Equipamentos de Proteção Individual.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I.

Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 30, de 26 de janeiro de 2010, que reformou a SRRF09/Disit nº 377, de 09 de novembro de 2006.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS. MÃO-DE-OBRA PARA OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. SERVIÇOS APLICADOS SOBRE O PRODUTO. DIREITO A CRÉDITO.

UNIFORMES, EPI'S, PAT, TRANSPORTE DE PESSOAL, VIGILÂNCIA, JARDINAGEM, MANUTENÇÃO DA REDE ELÉTRICA E DE PRÉDIOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 377, de 9 de novembro de 2006.

As ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS.

Todavia não são considerados insumos a aquisição de uniformes e de Equipamentos de Proteção Individual, os dispêndios com o Programa de Alimentação do Trabalhador, a contratação dos serviços de transporte de pessoal, de limpeza, vigilância e jardinagem e de manutenção da rede elétrica e de prédios administrativos e de produção.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I. Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I.

4. Admitida a divergência, em juízo de admissibilidade pelo chefe da Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT) da SRRF09ªRF, o recurso foi encaminhado a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Fundamentos

5. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. As discussões em torno do tema são profundas e de grande relevância no contexto da não cumulatividade das aludidas contribuições.
8. Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.
9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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)

(...)

§ 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;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”

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

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: (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)

(...)

§ 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) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

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:

(...)

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;

(...)

§ 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.” (grifos nossos)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam

destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

16. Neste ponto, interessa ressaltar que também no caso de veículos e de serviços de transporte somente se permite o creditamento em relação àqueles diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.

17. Assim, nas hipóteses em que o transporte é etapa inerente e diretamente vinculada à produção ou à prestação de serviços permite-se o creditamento, nas modalidades estabelecidas pela legislação, em relação aos veículos da própria pessoa jurídica que exercem essa atividade e em relação à contratação deste serviço de terceiros, como ocorre com o transporte interno a um mesmo estabelecimento para suprimento de máquinas produtivas, entre outros.

18. Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a

transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.

19. A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a “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...”.

20. Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...”).

21. Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

22. Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

23. Entre outras, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no DOU de 30/03/2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, dispondo, na parte relativa à Cofins:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. (...) É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do

insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25. Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26. Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

27. Com base nessa incontestável diferença de técnicas legislativas adotadas na legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/preensões do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.

28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

29. Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, *caput*, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34. Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35. Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36. Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37. Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38. Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39. Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição

a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

41. Neste ponto, mostra-se interessante analisar a relação entre as hipóteses de creditamento estabelecida pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e os custos de produção citados na legislação do IRPJ.

42. É inegável a simetria entre o rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o rol de itens compreendidos no custo de produção de bens ou serviços constantes do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, transcrito no art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda. Veja-se a comparação (houve alteração didática da ordem dos dispositivos dentro dos artigos):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Art 13. (...)§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:	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:
a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;	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(...)
b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;	§ 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física;
c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;	IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;	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;
e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.	VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (...) § 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: (...) III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

43. Com efeito, verifica-se patente conexão entre as duas listagens colacionadas acima, conquanto a legislação da não cumulatividade das contribuições em tela tenha feito as adaptações que considerou convenientes dos itens expressos na legislação do IRPJ. E, principalmente, verifica-se que todos os itens compreendidos no custo de produção estão, de alguma maneira, citados expressamente na legislação das contribuições.

44. Para exemplificar que neste particular a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não meramente copiou o texto ou adotou as disposições da legislação do IRPJ, apresenta-se a seguinte adaptação/alteração ocorrida na correspondência entre as citadas legislações:

i) a alínea “a” do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, menciona “bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção” (legislação do IRPJ), alcançando custos incorridos em qualquer etapa produtiva protagonizada pela pessoa jurídica (por exemplo, custo do custo);

ii) já o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), menciona “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, deixando claro que não se pretendeu alcançar todas as etapas produtivas empreendidas pela pessoa jurídica, mas tão somente aquela etapa de efetiva produção do bem que será destinado à venda (por exemplo, não se permite insumo do insumo).

45. Diante disso, constata-se que não procede a interpretação defendida por alguns de que o termo insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangeria todos os custos de produção da pessoa jurídica, pois, como visto, os custos de produção a que a legislação das contribuições pretendeu conceder creditamento foram expressamente listados.

46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.

48. Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, *mutatis mutandis*, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.

49. De outra banda, deve-se salientar que o fato de a restritividade do conceito de insumos limitar a possibilidade de apuração de créditos em algumas atividades econômicas foi considerada pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e foi expressamente resolvida por meio da manutenção de tais atividades no regime anterior à não cumulatividade, cognominado de regime de apuração cumulativa, conforme lista de pessoas jurídicas e atividades constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

50. Exemplificativamente, permaneceram no regime de apuração cumulativa precipuamente em razão das limitações à apuração de créditos as instituições financeiras, entidades de previdência privada, securitizadoras, prestadoras de serviços de educação, prestadoras de serviços de telecomunicações, empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, entre muitas outras.

51. Por fim, resta salientar que a adoção de um modelo puro e ilimitado de não cumulatividade é uma etapa avançada do desenvolvimento do sistema tributário de um país soberano, porquanto demanda a formação de uma complexa conjuntura política, econômica e operacional. Exemplificativamente, um modelo puro de não cumulatividade sugeriria a adoção de uma alíquota única de incidência do tributo e a permissão irrestrita de creditamento em relação aos dispêndios da pessoa jurídica. Não à toa esse modelo puro não está implementado na grande maioria dos países.

52. Como tem sido amplamente noticiado pelos meios de comunicação, já há alguns anos o Ministério da Fazenda e a RFB vêm desenvolvendo estudos e ações com vistas à reforma da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins objetivando a adoção de um modelo de não cumulatividade o quanto mais puro possível. Todavia, tamanha a complexidade política, econômica e operacional envolvida que o referido projeto de reforma ainda não foi levado a efeito.

53. Ora, se ainda não foi possível adotar uma não cumulatividade ampla e completa por meio de prolongadas negociações políticas, evidentemente não é por meio da indevida e manifestamente ilegal interpretação ampliativa do conceito de insumo que essa “reforma” deve ser realizada.

54. Fixadas as premissas interpretativas necessárias, pode-se iniciar a análise do caso concreto em exame.

55. Conforme consta de seus atos constitutivos, a recorrente tem por objeto social: “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”.

56. Do que exposto na consulta e no recurso apresentados, conclui-se que a recorrente comercializa “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos”. Ainda, conclui-se que ela exerce as atividades de florestamento e reflorestamento apenas acessoriamente, objetivando produzir matéria-prima para elaboração de outros produtos destinados à venda (corroborando esse entendimento, cite-se, exemplificativamente, trecho do item ‘c’ apresentado na consulta inicial: “florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda”).

57. A par de todos esses pressupostos, inicia-se a análise de mérito das divergências suscitadas. Por questões didáticas, cada conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa será analisado separadamente.

- I. 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) empregada na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “c”)

- II. 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 (item “j”)
 - III. 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 (item “d”)
 - IV. 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 (item “l”)
58. As partes e peças de reposição e os serviços utilizados no processo de manutenção de bens do ativo imobilizado recebem tratamento tributário e contábil distinto conforme a utilidade por eles promovida no bem objeto de manutenção.
59. Aplica-se à espécie o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o IRPJ (regulamentado pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), mas é aplicável às contribuições em estudo em razão da adoção na legislação destas do instituto da depreciação - regulada na legislação daquele imposto - e da aplicação subsidiária preconizada pelo parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.
60. De acordo com o indigitado dispositivo, os gastos com a substituição de partes e peças e os serviços de reparo em bens do ativo das pessoas jurídicas podem ser contabilizados como capitalização do valor do bem, para servir de base à depreciação (caso a substituição ou os reparos resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano) ou como custos ou despesas operacionais (se da substituição ou dos reparos não resultar aumento de vida útil do bem superior a um ano):

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes 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.

61. Acerca da diferenciação de tratamento decorrente do aumento de vida útil provocado pelo serviço ou bem de manutenção, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 2013, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Eis as disposições de sua ementa, na parte relativa à Cofins:

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

vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

62. Nesse contexto, a perquirição acerca da possibilidade de creditamento, na sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, varia conforme a forma de contabilização dos bens e serviços de manutenção.

63. Na hipótese de os dispêndios com os referidos bens e serviços de manutenção serem tratados como custos ou despesas do exercício, deve-se perquirir sua subsunção ao conceito de insumo estabelecido pela legislação das contribuições ora em análise.

64. Inquestionavelmente, os bens e serviços de manutenção referidos nos itens I a IV não se subsumem ao conceito de insumo adotado pela legislação das supracitadas contribuições, pois, são utilizados em etapa prévia da produção de bens destinados à venda pela recorrente.

65. Com efeito, os mencionados bens e serviços são aplicados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de manutenção e corte de florestas das quais resultam madeira empregada como insumo na fabricação de bens destinados a venda.

66. Dito de outra forma, tais bens e serviços prestam-se à produção de insumos a serem utilizados em etapa posterior da atividade da pessoa jurídica. Destarte, constata-se haver relação indireta entre os referidos bens e serviços e o bem final produzido pela empresa recorrente, o que não satisfaz às exigências da legislação para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

67. Na hipótese de os dispêndios com a substituição de partes e peças ou com os serviços de reparo serem capitalizados no valor do bem, deve-se perquirir a possibilidade de creditamento em relação à depreciação dos ativos que tiveram sua vida útil aumentada.

68. Ressalte-se que, nessa hipótese, mesmo que permitido, o creditamento não seria decorrência imediata da aquisição de bens e serviços de manutenção, mas da contabilização de cotas de depreciação do ativo que fora objeto de manutenção, salvo as exceções expressamente previstas, como ocorre no art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.

69. Sem embargo, nos itens analisados questionou-se apenas acerca da aquisição de bens e serviços, sendo indevido, neste ponto, estudo acerca das regras de creditamento em relação à depreciação de ativos.

70. Nesses termos, forçoso concluir que incabível o desconto de crédito em relação aos bens e serviços citados nos itens I, II, III, e IV.

71. Passa-se à análise do segundo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa, quais sejam:

V. 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 (item “f”)

VI. 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 (item “m”)

VII. 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 Consultante (item “p”)

72. A título de esclarecimento, registre-se que, nos itens em comento, não se trata de gastos da recorrente relativos a frota própria de veículos, mas gastos com a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de transporte (caso seja contratada pessoa física para prestação do indigitado serviço, a discussão em curso restaria prejudicada ante a vedação de creditamento constante do inciso I do § 3º dos arts. 3º das Lei nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.

“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.”

Resolução CFC nº 1.170, de 29 de maio de 2009.

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

“Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

80. Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, entre outras:

Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013 (DOU de 30/04/2013):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA. (...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; (...)

Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013 (DOU de 02/10/2013):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS. (...) Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: 1) a aquisição de bens utilizados como insumo na produção e fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que o custo de aquisição inclui as despesas de transporte, quando arcadas pelo comprador; (...)

81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

82. Portanto, não há direito de creditamento em relação aos serviços referidos nos itens V, VI, e VII.

83. Passa-se à análise do terceiro conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

VIII. 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 (item “g”)

84. Conforme demonstrado acima, somente os serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

85. Decerto, é inconteste que o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção, não verte sua utilidade diretamente na produção de bens ou prestação de serviços, e, portanto, não pode ser considerado insumo, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

86. Destarte, conclui-se não haver direito de creditamento em relação aos serviços referidos no item VIII.

87. Passa-se à análise do quarto conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

IX. 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 (item “i”)

X. 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 (item “k”)

88. Trata-se de bens e serviços aplicados na manutenção de veículos da linha de produção que servem para o suprimento das máquinas e equipamentos com insumos e com produtos em elaboração.

89. Conforme exposto na introdução desta fundamentação, a legislação em vigor só considera insumo, na situação em análise, bens e serviços que vertem sua utilidade em veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.

90. Certamente, o suprimento das máquinas produtivas com insumos ou produtos em elaboração é etapa inerente de qualquer produção ou prestação de serviços. Consequentemente, os dispêndios com a manutenção de veículos que suprem as máquinas produtivas também podem ser considerados inerentes ao processo produtivo, conforme explanado na parte introdutória acerca dos serviços de manutenção.

91. Assim, conclui-se haver direito de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição e serviços de manutenção aplicados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com

insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços.

92. Nada obstante, ressalva-se que a manutenção empreendida com os referidos bens e serviços não deve ocasionar aumento de vida útil do bem em manutenção superior a um ano, pois, nesse caso, os gastos dela decorrentes devem ser capitalizados no valor do bem, para, posteriormente, servir de base à apuração de sua depreciação.

93. Ainda como ressalva, salienta-se que, caso os veículos sejam utilizados tanto em atividades de produção como em outras atividades da pessoa jurídica (área administrativa, entrega de mercadorias vendidas, movimentação entre estabelecimentos, etc), o creditamento em relação às partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção de tais veículos deve ser rateado na mesma proporção de sua utilização nas diversas atividades.

94. Passa-se à análise do quinto conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XI. 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 (item “n”)

XII. 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 (item “o”)

95. Inexoravelmente, veículos que transportam insumos entre as instalações do fornecedor e as instalações do adquirente participam de etapa anterior à produção de bens propriamente dita.

96. Assim, em consonância com a argumentação apresentada na introdução desta análise, conclui-se não haver direito de creditamento em relação aos gastos com a manutenção (partes e peças de reposição e serviços de reparo) de veículos utilizados no transporte de insumos entre os estabelecimentos do fornecedor e do adquirente, pois patente que tais bens e serviços não são diretamente utilizados ou aplicados no processo produtivo da pessoa jurídica, pelo que não se subsumem ao conceito de insumo.

97. Assim, na espécie, não há direito de creditamento em relação aos bens e serviços discriminados nos itens XI e XII.

98. Passa-se à análise do sexto conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XIII. 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 (item “q”)

99. Conforme concluído na introdução desta fundamentação, somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.

100. Diferentemente, não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços.

101. Destarte, quanto àqueles referidos no item XIII, conclui-se que:

a) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para a venda são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições;

b) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, para transporte de insumos e produtos em elaboração são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições;

c) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção) não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições;

d) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o adquirente não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições.

102. Passa-se à análise do sétimo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XIV. 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 (item “s”)

103. Conforme esclarecido na introdução desta fundamentação, exige-se neste caso, para subsunção ao conceito de insumo, que o bem utilizado ou aplicado sofra alterações materiais, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração (art. 66, § 5º, I, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 2004).

104. *In casu*, verifica-se que modelos, ferramentas e utensílios, como decorrência natural de sua utilização, sofrem alterações materiais, exigindo-se, para configuração do direito de apuração de crédito pela aquisição de insumos produtivos, que tais alterações resultem de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

105. Portanto, conclui-se que a aquisição dos bens referidos no item XIV gera direito de creditamento para a pessoa jurídica apenas na hipótese de tais bens sofrerem, quando de sua utilização, alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

106. Passa-se à análise do oitavo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XV. 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 (item “x”)

XVI. 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 (item “y”)

107. Repete-se aqui a argumentação expendida no item XIV acerca das exigências para subsunção de determinado bem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

108. De fato, “machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte”, “eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda”, sofrem alterações materiais como decorrência natural de sua utilização.

109. Todavia, cumpre observar que somente são considerados insumos os bens que sofrem alterações materiais como consequência de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração a ser destinado à venda.

110. Assim, consideradas as características da atividade da recorrente, somente há direito de creditamento em relação aos bens referidos nos itens XV e XVI empregadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na produção, os quais, nos termos descritos na consulta, limitam-se àqueles utilizados na planta industrial da recorrente.

111. Contudo, não há direito em relação aos bens citados nos itens XV e XVI utilizados, aplicados ou consumidos na atividade de florestamento e reflorestamento, pois, no caso da recorrente, essas atividades não são empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda.

112. Quanto aos custos com serviços de fretes na aquisição dos bens discriminados nos itens XV e XVI, reitera-se o exposto nos parágrafos 72 a 82 acerca dos itens V, VI e VII.

113. Passa-se à análise do nono conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XVII. serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira (insumos) de seus florestamentos e reflorestamentos (item “z”)

114. Conforme concluído nos itens I a IV, serviços utilizados pela recorrente nas atividades de florestamento e reflorestamento constituem insumos indiretos a sua produção, pois vertem sua utilidade em etapa acessória da produção.

115. Assim, considerando que a legislação das contribuições exige, para configuração da relação insumo-produto, que o serviço seja utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, forçoso concluir que não há direito de creditamento em relação aos serviços descritos no item XVII.

116. Passa-se à análise do décimo e último conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XVIII. 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 (item “aa”)

117. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica pode apurar créditos em relação à energia elétrica e térmica utilizada em seus estabelecimentos adquirida de terceiros.

118. No caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros. Diferentemente, deve-se recorrer ao conceito de insumo para averiguar a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a produção de energia.

119. Conforme apresentado no item XIII, somente os combustíveis consumidos em máquinas que protagonizam a elaboração do produto a ser vendido ou a prestação de serviço são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

120. Deveras, os geradores e as fontes de produção de energia elétrica não protagonizam, eles próprios, a produção, conquanto a energia gerada seja necessária.

121. Conseqüentemente, o óleo diesel empregado na geração de energia elétrica não pode ser considerado insumo para a produção de “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos” (objeto social da recorrente).

122. Da mesma sorte, tampouco os gastos com a manutenção de geradores e de fontes de produção de energia elétrica podem ser considerados insumos para a produção da recorrente, pois, incontestavelmente, esses serviços não são aplicados diretamente na produção de bens destinados à venda.

123. Portanto, não há direito de creditamento em relação aos bens discriminados no item XVIII.

Conclusão

124. Ante o exposto:

a) reformam-se, no que conflitante com esta Solução de Divergência, as seguintes Soluções:

- SC SRRF09/Disit nº 36, de 10 de janeiro de 2011;
- SC SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007, quanto ao transporte de matéria-prima;
- SC SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007, no tocante ao transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- SRRF08/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006, quanto ao transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais;

- SC SRRF05/Disit nº 9, de 30 de maio de 2006;
- b) mantém-se as seguintes soluções:
 - SD Cosit nº 14, de 31 de outubro de 2007;
 - SC SRRF08/Disit nº 174, de 22 de maio de 2009;
 - SC SRRF09/Disit nº 184, de 21 de maio de 2009;
 - SD Cosit nº 37, de 09 de outubro de 2008;
 - SC SRRF08/Disit nº 64, de 07 abril de 2006;
 - SC SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008, com a forma da pela SC SRRF08/Disit 443, de 04 de dezembro de 2008;
 - SC SRRF09/Disit nº 377, de 09 de novembro de 2006, com a forma dada pela SC SRRF09/Disit nº 30, de 26 de janeiro de 2010.

125. Por fim, considerando os termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2 de fevereiro de 2011, forçoso reformar de ofício a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 36, de 10 de janeiro de 2011, no questionamento relativo à possibilidade de apuração de crédito em relação à exaustão (item “e” da consulta).

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Dê-se ciência a 5ª, à 8ª, à 9ª e à 10ª Regiões Fiscais para as providências cabíveis.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit