



## Solução de Divergência nº 12 - Cosit

**Data** 25 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos nas máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno).

**Dispositivos Legais:** art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 66 da Instrução Normativa SRF no 247, de 2002.

**(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para

determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos nas máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno).

**Dispositivos Legais:** art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

**(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)**

## Relatório

Trata-se de recurso especial 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 81, de 17 de fevereiro de 2011, revisada pela Solução de Consulta nº 9, de 12 de janeiro de 2012.

3. Ante os termos da resposta, a recorrente interpôs o presente recurso afirmando existir divergência interpretativa no que tange ao entendimento exarado pelas regiões, em diversas soluções de consulta e divergência, quanto à possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com a aquisição de serviços de transporte de máquinas e equipamentos para manutenção externa; serviços de manutenção e partes e peças, inclusive seu transporte, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação; partes e peças, inclusive seu transporte, e serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o consulente; combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção e nos veículos destinados ao transporte de insumos entre as instalações dos fornecedores e do consulente; serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem; materiais de embalagem; serviços, materiais e partes e peças usadas na manutenção das instalações industriais e das redes elétricas industriais.

Também afirmou existir divergência quanto à possibilidade de correção dos valores pagos a maior pela aplicação da taxa de juros Selic.

4. Entretanto, em análise prévia no tocante à admissibilidade da divergência, a Divisão de Tributação (Disit) da 9ª Região Fiscal, restringiu o objeto do presente recurso e admitiu, tão somente, a divergência da Solução de Consulta recorrida em relação:

a) à **Solução de Consulta SRRF/8ªRF/Disit n.º 85**, de 7 de abril de 2008, e à **Solução de Consulta SRRF/8ªRF/Disit n.º 407, de 13 de agosto de 2007**, no que tange à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a serviços de manutenção e partes e peças, inclusive seu transporte, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação;

b) à **Solução de Consulta SRRF/8ªRF/Disit n.º 407, de 13 de agosto de 2007**, e à **Solução de Consulta SRRF/8ªRF/Disit n.º 85, de 7 de abril de 2008**, no que tange à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção.

5. Transcrevem-se as ementas das Soluções supracitadas, apenas na parte relativa à Contribuição para o PIS/Pasep:

**Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 9, de 2012 (reformou a Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 81, de 2011)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit n.º 81, de 17 de fevereiro de 2011.

MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETE DAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE MÁQUINAS DO PROCESSO PRODUTIVO. MODELOS E FERRAMENTAS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. FRETE INTERNACIONAL RELATIVO A ENTREGA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. COMBUSTÍVEIS DE CALDEIRAS. DIREITO A CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano; b) 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) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; d) 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; e) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; f) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; g) serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados no plantio e manutenção de florestas; h) ferramentas de consumo utilizadas na produção, e

seus respectivos fretes de aquisição; i) combustíveis de caldeiras, e seu respectivos fretes de aquisição.

MANUTENÇÃO EXTERNA. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE EMPILHADEIRAS E VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO E ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. TRANSPORTE DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO NA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL E REDE ELÉTRICA INDUSTRIAL. MATERIAIS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. INSUMOS DE SOLDA NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa, não podem ser descontados créditos, em relação a: a) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo produtivo para manutenção externa, por não se constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; b) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por não se constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; c) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador e suportados pelo comprador, por ausência de previsão legal; d) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e o consulente, por não se constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não se constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; f) serviços de transporte de insumos entre fornecedores e comprador, por ausência de previsão legal; g) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não se constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; h) materiais utilizados em embalagem de produtos destinada ao transporte, por falta de previsão legal; i) eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda, utilizados na manutenção de máquinas da produção, e seus respectivos fretes, por não se constituírem insumos à fabricação.

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

É possível a alteração dos créditos descontados em período pretérito, desde que não prescrito o direito à repetição, 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 das contribuições. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos 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 para créditos oriundos do regime de apuração

não cumulativa. O valor dos tributos recuperados por compensação com outros tributos ou por ressarcimento não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP correspondente ao momento de sua apropriação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 168, inciso I; Lei Complementar nº 118, de 2005, art. 3º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI, e § 1º, incisos I e III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, e § 10, e art. 15, inciso II; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 346, §§ 1º e 2º; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 4º, inciso IV, e art. 6º, caput e § 1º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, § 5º, inciso I; IN RFB nº 900, de 2008, art. 72, § 1º, inciso III, “c”, e § 5º, inciso I; IN RFB nº 1.015, de 2010, caput e §§ 1º e 5º; e PN CST nº 15, de 1971.

### **Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 2007**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.

Os valores referentes a partes e peças de reposição para veículos ligados ao processo produtivo podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, 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 10.637, de 2002, art. 3º; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67; IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º.

### **Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 2008**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. 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 contribuição para o PIS/Pasep, 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 vendas, para o transporte até o comprador.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67; IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º.

6. Salienta-se que a reforma efetuada na Solução de Consulta recorrida ocorreu no intuito de modificar o entendimento anteriormente exarado em relação à possibilidade de correção dos valores pagos a maior decorrentes de retificação de Dacon e DCTF, com base na taxa de juros SELIC. Em virtude disso, não há mais divergência no que tange a esta matéria.

7. Admitida a divergência no tocante aos temas e atos supracitados, 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

8. 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 consulente, 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.

9. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, em relação à aquisição de partes e peças de reposição e de serviços de manutenção, inclusive seus fretes, empregados em empilhadeiras e outros veículos que são utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens, e à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos que realizam o transporte interno da produção.

10. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (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.

11. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

**“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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, art. 66; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.



---

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

### **Fundamentos**

(...)

*9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:*

Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º404, 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.

(...)

*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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções 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.

(...)

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.

1.(...)

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.*

(...)

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.*

(...)

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.

“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.

“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.

(...)

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.

(...)

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.

90. Certamente, o suprimento das máquinas produtivas com insumos ou produtos em elaboração é etapa inerente de qualquer produção ou prestação de serviços. Conseqüentemente, 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)

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.

12. Destarte, basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referido pela Consulente, em relação à Cofins, e no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep. Entretanto, para a admissão desses créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses mencionadas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

13. Diante do exposto, verifica-se que a outorga do creditamento a que alude o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, está condicionada à aplicação direta, necessária e efetiva do insumo (bem ou serviço) no processo produtivo de um bem ou na prestação de um serviço, em ordem a imprimir alguma transformação ao bem produzido, ou alguma agregação de valor ao serviço prestado.

14. Nesse sentido, para que haja a possibilidade de creditamento das contribuições em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, bem como com o serviço de manutenção empregado em máquinas, equipamentos e veículos, torna-se necessário que tais máquinas, equipamentos e veículos atuem diretamente na produção dos bens destinados à venda ou na prestação de serviço. O desgaste em partes e peças dessas máquinas pode assim ser considerado resultante de ação diretamente exercida no item fabricado, sem que necessariamente a parte ou peça entre em contato direto com o produto.

15. A petição não descreve em detalhes o que se entende por transporte interno. Dessa forma, salienta-se que, para que seja autorizado o creditamento, esse transporte deve configurar etapa inerente e diretamente vinculada à produção, sendo realizado dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica.

16. Sendo assim, o transporte interno que pode ser considerado como insumo à produção é aquele realizado por máquinas, equipamentos e 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.

17. Portanto, o suprimento das máquinas produtivas com insumos ou produtos em elaboração, por exemplo, é etapa inerente de qualquer produção. Consequentemente, os dispêndios com as peças e partes de reposição, e com o serviço de manutenção de veículos e empilhadeiras que suprem as máquinas produtivas também podem ser considerados inerentes ao processo produtivo, o que satisfaz às exigências da legislação para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

18. Nada obstante, conforme elucidado nos trechos da Solução de Divergência Vinculante supracitada, 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, sendo então aplicável a modalidade de creditamento descrita no inciso VI do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

19. Por outro lado, é inconteste que o serviço de transporte na aquisição das partes e peças de reposição que serão empregadas na manutenção de bens que são utilizados no transporte interno de matérias primas ou produtos em elaboração não vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo meramente acessórios, e, portanto, não sendo considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. 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. Tais dispêndios, em regra, 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.

21. Da mesma forma, 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.

22. No que tange à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos que realizam o transporte interno de matérias-primas ou produtos em elaboração, ressalta-se que, como visto, 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.

23. Entretanto, não são considerados insumos os 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.

24. Expostas as premissas, conclui-se que os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para a venda, e 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 suas aquisições.

## **Conclusão**

25. Tendo em vista os fatos apresentados e considerando que a legislação das contribuições exige, para configuração da relação insumo-produto, que o bem ou serviço seja diretamente utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, forçoso concluir que:

a) partes e peças de reposição, bem como o serviço de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno), são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições, desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano;

b) os dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição não são considerados insumos, não autorizando o creditamento em relação a suas aquisições. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados

ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

c) o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção não é considerado insumo, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

d) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e 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 (transporte interno), são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições

26. Mantêm-se o entendimento das Soluções de Consulta nº 85 de 2008 e nº 407 de 2007, da Disit da 8ª SRRF08 (considerando a reforma já realizada pela SD nº 7, de 2016).

27. Reforma-se a Solução de Consulta nº 81, de 2011, da Disit da SRRF09, na parte em que inadmite a possibilidade de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor das partes e peças de reposição, do serviço de manutenção e dos combustíveis e lubrificantes, consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que realizam o transporte interno de insumos e produtos em elaboração para suprimento de máquinas que promovem a produção de bens ou prestação de serviço, bem como na parte em que admite a apuração de crédito das mencionadas contribuições sobre o frete suportado pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição.

*Assinado digitalmente*

**AGATHA DE PAULA LIEBSCHER**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex-Substituto.

*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. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

*Assinado digitalmente*

**FAUSTO VIEIRA COUTINHO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex - Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência aos destinatários das Soluções de Consulta reformadas.

*Assinado digitalmente*

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora Geral da Cosit - Substituta