



Solução de Consulta nº 168 - Cosit

Data 9 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.

As partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da Cofins, desde que os dispêndios decorrentes de sua aquisição não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção.

O direito à apuração do crédito da Cofins relativo à aquisição de insumos ocorre no mês da aquisição do bem.

Não havendo a efetiva utilização como insumo das partes e peças de reposição adquiridas, caso o crédito apropriado não tenha sido utilizado para dedução do valor da contribuição devido em determinado período de apuração, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, a pessoa jurídica deverá proceder ao estorno do referido crédito.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI e inciso I do §1º; e IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.

Vinculada parcialmente à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.

As partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da

Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os dispêndios decorrentes de sua aquisição não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção.

O direito à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativo à aquisição de insumos ocorre no mês da aquisição do bem.

Não havendo a efetiva utilização como insumo das partes e peças de reposição adquiridas, caso o crédito apropriado não tenha sido utilizado para dedução do valor da contribuição devido em determinado período de apuração, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, a pessoa jurídica deverá proceder ao estorno do referido crédito.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI e inciso I do §1º; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b” e § 5º.

Vinculada parcialmente à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INEFICÁCIA PARCIAL. INEXISTÊNCIA DE QUESTIONAMENTO SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

É ineficaz a consulta que não apresenta questionamento sobre a interpretação da legislação tributária.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso II.

Relatório

A consulente acima identificada vem, por meio de seu procurador, nos termos dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, apresentar consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

2. Relata que é pessoa jurídica cuja atividade principal é o processamento industrial de tabaco em folha e, atualmente, vem apurando a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pela sistemática não cumulativa;

3. Argumenta que as normas legais foram redigidas de forma genérica, limitando-se a instituir a regra de sujeição à não cumulatividade, sem discutir de forma pormenorizada as peculiaridades de cada setor de serviços ou ramo de prestação de serviços;

4. Complementa informando que, para manutenção de sua atividade-fim, incorre em dispêndios com partes e peças de reposição para suas máquinas e equipamentos, aplicados diretamente à produção. Inicialmente, tais itens são contabilizados em contas de estoque, no

ativo circulante, passando a ser registrados no resultado apenas quando de seu efetivo consumo, ou quando da sua baixa por perda, deterioração ou roubo;

5. Cita alguns dispositivos da legislação, como a Lei nº 10.833, de 2003, a IN SRF nº 247, de 2002, dentre outras, e também algumas Soluções de Consulta, como as de nºs 13, de 2013, e 07, de 2013, ambas da SRRF10/Disit.

6. Finaliza, procedendo aos seguintes questionamentos:

“a) se no momento de aquisição dos bens, ainda que neste momento eles estejam registrados em conta de estoque, no ativo circulante, tal como está descrito no artigo 8º da IN RFB 404/04; ou

b) se no momento em que esses bens são registrados contabilmente no resultado, quando da sua efetiva utilização na manutenção de máquinas e equipamentos ligados ao processo produtivo.”

c) caso a resposta do item "a" seja positiva, as notas fiscais referentes às aquisições das referidas partes e peças deverão ser escrituradas no Bloco C no mês de aquisição?

E se, eventualmente em período subsequente, tais partes e peças tiverem destinação diversa, os créditos, apropriados no mês de aquisição e registrados no Bloco C, deverão ser estornados no mês de sua destinação diversa através do registro M510, utilizando-se o código "06-Estorno" constante na tabela "4.3.8 - Tabela Código de Ajustes de Contribuição ou Créditos"?

d) caso a resposta do item "b" seja positiva, a nota fiscal deverá ser escriturada no Bloco C com o código "01 - Escrituração extemporânea de documento regular", visto que sua data de entrada será anterior a competência do crédito? Ou o crédito deverá ser registrado em outro registro sem a rastreabilidade da nota fiscal que lhe deu origem. Neste caso, qual bloco e/ou registro é mais adequado?"

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

8. Como preliminar, é necessário ressaltar que o instituto da consulta destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária federal. Ademais, não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (que trata atualmente do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consultante, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

8.1. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta versando sobre matéria tributária é que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa.

8.2. Depreende-se, portanto, que nesse contexto cabe à RFB apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo lícito que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da RFB em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária. Caso contrário, estar-se-ia diante de um típico caso de consultoria, o que, por óbvio, não é possível ser exercido pela RFB, conforme deixa claro o Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, segundo o qual “*não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes*”.

8.3. Ainda com relação a isso, cabe salientar que a aferição do correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte dos contribuintes se dá no curso de procedimento de fiscalização devidamente instaurado pelo fisco, e não por intermédio de processo de consulta.

9. Feito esse esclarecimento inicial, passa-se à análise da presente consulta, na qual as dúvidas da consulente referem-se a:

a) qual o momento para aproveitamento dos créditos relativos a partes e peças de reposição; e

b) formas de escrituração da EFD-Contribuições para registro e estorno de tais créditos.

10. Para deslinde da questão, analisaremos primeiro as hipóteses em que os gastos com partes e peças de reposição permitem o cálculo de créditos das Cofins, para depois analisar o momento de aproveitamento dos referidos créditos.

10.1. A legislação da Cofins não cumulativa estabelece a possibilidade do desconto de créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, conforme inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nos seguintes termos:

“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;”

10.2 A referida lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que em seu art. 8º, § 4º, conceitua “insumo”:

“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.” (grifou-se)

10.2.1. Iguais disposições se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 3º, incisos II, IV e VI e inciso I do §1º da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 66, inciso I, “b” e § 5º da IN SRF nº 247, de 2002.

11. Como se depreende das normas colacionadas, só podem ser caracterizados desta forma os componentes que sejam **diretamente** utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Estão fora do conceito, portanto, quaisquer materiais que sejam empregados em atividades que não diretamente exercidas sobre o produto em fabricação.

12. Da mesma forma, foram expressamente excluídos do conceito de insumo os bens que façam parte do ativo não circulante imobilizado da pessoa jurídica. Para aplicação da modalidade de creditamento aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), a manutenção empreendida 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 (conforme parágrafo único do art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964, e art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999), sendo então aplicável a modalidade de creditamento aquisição ou produção de ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), no âmbito da qual se prevê a apuração de créditos com base na depreciação do ativo ou em outra proporção fixada em Lei (como ocorre no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008).

13. Portanto, as partes e peças de reposição utilizadas pela consultante em seu processo produtivo que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de produtos destinados à venda pela consultante, podem ser consideradas como insumos, desde que as referidas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.

14. Corroborando com esse entendimento, 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, dispõe acerca do creditamento na modalidade aquisição de insumos

15. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Fundamentos

(...)

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);

(...)

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.

(...)

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.*

(...)

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.*

(...)

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*

(...)”.

16. Com relação ao momento em que deve ser aproveitado o referido crédito, deve-se ressaltar que a Lei nº 10.833, de 2003, é clara ao definir no inciso I do §1º do seu art. 3º, que

o crédito da Cofins será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre os **insumos adquiridos no mês**, *in verbis*:

Art. 3º (...)

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 23 de junho de 2008)

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**:(g,n,)*

16.1. Igual disposição se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep, de acordo com o art. 3º, §1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, mediante a aplicação da alíquota de 1,65%.

16.2. Desta forma, considera-se para cálculo e aproveitamento de créditos da Cofins a data de aquisição do bem (partes e peças de reposição) e não a data de sua efetiva utilização no processo produtivo.

16.3. Complementando o exposto, cabe transcrever o que consta no “Perguntas Frequentes” da EFD-Contribuições, (disponível na íntegra no sítio eletrônico <http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>).

“A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, § 1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito - se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da AQUISIÇÃO, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, início do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2.”

17. Ainda neste ponto, não havendo a utilização de tais partes e peças de reposição efetivamente como insumo, no estrito conceito da legislação acima referida, a pessoa jurídica deverá:

a) caso o crédito apropriado não tenha sido utilizado para dedução do valor das contribuições devido em determinado período de apuração, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, proceder ao estorno do referido crédito;

b) caso o crédito apropriado tenha sido utilizado em qualquer das formas retrocitadas, proceder conforme a legislação de regência, inclusive em relação a eventuais valores a serem recolhidos à Fazenda Nacional em razão da utilização indevida do crédito. Esta legislação não será examinada aqui porque o

questionamento apresentado pela consulente versa apenas sobre a hipótese descrita na alínea “a”.

18. No que tange aos questionamentos sobre procedimentos de escrituração da EFD-Contribuições em relação ao registro e estorno dos créditos de Cofins referentes à aquisição de partes e peças de reposição, deve-se ressaltar que a consulente não questiona sobre a interpretação a ser dada a normas tributárias – assunto que caberia analisar em pleito de consulta. Ademais, não foi apresentado qualquer dispositivo da legislação tributária que tenha suscitado alguma dúvida de interpretação.

18.1. Nesse sentido, resta óbvia a impossibilidade de valer-se do processo de consulta com esta finalidade, restando, portanto, a presente consulta, no que tange a tais questionamentos como ineficaz, nos termos do artigo 52, inciso I, c/c artigo 46 do Decreto nº 70.235, de 1972.

18.2. Ademais, a consulente pode encontrar maiores informação sobre a escrituração da EFD-Contribuições no sítio eletrônico do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) disponível no seguinte endereço: <http://sped.rfb.gov.br/projeto/show/268>.

18.3. Por fim, é oportuno observar que as Delegacias da RFB devem manter serviços, tradicionalmente conhecidos como “plantões fiscais”, inseridos nas atribuições de suas divisões, serviços ou seções de orientação tributária (Diorts, Seorts ou Saorts), aos quais, dentro da competência que lhes é atribuída pelo Regimento Interno da RFB, cabe prestar ao contribuinte informações sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, inclusive sobre o cumprimento de obrigações acessórias, principalmente, quando apresentar dúvidas difusas ou de caráter genérico sobre suas obrigações tributárias. Esse atendimento, que não se sujeita às formalidades da IN RFB nº 740, de 2007 e nem da IN RFB nº 1.396, de 2013, é o meio adequado para buscar esclarecimentos sobre preenchimento de declarações e escrituração fiscal do sujeito passivo.

Conclusão

19. Ante o exposto, e com base nos diplomas normativos citados, responde-se à consulente que:

a) as partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que os dispêndios decorrentes de sua aquisição não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

b) o direito à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativo à aquisição de insumos ocorre no mês da aquisição do bem;

c) não havendo a efetiva utilização como insumo das partes e peças de reposição adquiridas, a pessoa jurídica deverá:

c.1) caso o crédito apropriado não tenha sido utilizado para dedução do valor das contribuições devido em determinado período de apuração, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, proceder ao estorno do referido crédito;

c.2) caso o crédito apropriado tenha sido utilizado em qualquer das formas retrocitadas, proceder conforme a legislação de regência, inclusive em

relação a eventuais valores a serem recolhidos à Fazenda Nacional em razão da utilização indevida do crédito.

20. Por fim, declara-se a ineficácia dos questionamentos referentes à forma de escrituração de eventos relativos aos créditos das contribuições que não identificarem o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida, nos termos do inciso II do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

assinado digitalmente
FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

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. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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