



Solução de Consulta nº 140 - Cosit

Data 17 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO, RENOVAÇÃO, ATUALIZAÇÃO, CUSTOMIZAÇÃO DE *SOFTWARES*. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. INCORPORAÇÃO AO INTANGÍVEL. REGRAS APLICÁVEIS.

No caso de pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial:

a) dispêndios com aquisição de softwares utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos, bem como sua renovação, atualização, customização e manutenção, não permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º Lei nº 10.833, de 2003);

b) dispêndios com aquisição de softwares utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis, sejam incorporados ao ativo intangível da pessoa jurídica permitem a apuração de créditos da Cofins na forma do inciso XI do art. 3º Lei nº 10.833, de 2003, observados todos os requisitos exigíveis.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II e XI da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; Art. 179, VI da Lei nº 6.404, de 1976; IN SRF nº 404, de 2004. NBC TG 04 (R3), de 2015.

Parcialmente vinculada 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

PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO, RENOVAÇÃO, ATUALIZAÇÃO, CUSTOMIZAÇÃO DE *SOFTWARES*. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. INCORPORAÇÃO AO INTANGÍVEL. REGRAS APLICÁVEIS.

No caso de pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial:

a) dispêndios com aquisição de softwares utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos, bem como sua renovação, atualização, customização e manutenção, não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002);

b) dispêndios com aquisição de softwares utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis, sejam incorporados ao ativo intangível da pessoa jurídica permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na forma do inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, observados todos os requisitos exigíveis.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II e XI da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; Art. 179, VI da Lei nº 6.404, de 1976; IN SRF nº 404, de 2004. NBC TG 04 (R3), de 2015.

Parcialmente vinculada 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.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe formula consulta acerca da interpretação do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange ao desconto de créditos na apuração da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A consulente declara que tem “*ramo de atividade na indústria, comércio, importação e exportação de madeiras, plásticos e seus artefatos, brinquedos, artigos para esportes e jogos, outros produtos anexos e afins*” e que está inserida no regime da não cumulatividade. Acrescenta que a legislação de regência dispõe que os insumos consumidos no processo produtivo e os bens incorporados ao ativo intangível geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Transcreve o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, destacando em ambos os incisos II e XI, e apresenta a seguinte consideração: “*Ocorre que a legislação não especifica o exato conceito de insumos para tal fim, tampouco define o conceito de bens do ativo intangível, de modo que existem diferentes correntes de interpretação sobre a questão.*”

4. Conclui a consulente apresentando seu questionamento sobre a possibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como insumos ou como bens incorporados ao ativo intangível, em relação aos valores pagos quando da “*aquisição, renovação, atualização, customização e manutenção*” de softwares especializados em planejamento e programação da produção; criação e desenvolvimento de

produtos (projeto, simulação, comunicação e gerenciamento de dados); e de desenho gráfico, o qual possibilita a criação e manipulação de produtos.

5. Segundo a consulente, os *softwares* a que se refere o questionamento oferecem:
- (i) planejamento e programação da produção baseado na capacidade dos recursos (máquinas, mão de obra e ferramentas), na disponibilidade dos materiais, e nas estratégias e políticas de atendimento dos pedidos;
 - (ii) solução 3D utilizada para criação e desenvolvimento dos produtos (projeto, simulação, comunicação e gerenciamento de dados);
 - (iii) desenho vetorial bidimensional para design gráfico, que possibilita a criação e a manipulação de vários produtos.
6. Conquanto a consulente não declare, supõe-se que os *softwares* em relação aos quais apresenta questionamentos são utilizados apenas e exclusivamente nas finalidades listadas no parágrafo 5. Este será unicamente o contexto considerado nesta Solução de Consulta, pois conforme se demonstrará adiante, a destinação dos *softwares* influencia diretamente na possibilidade ou impossibilidade de creditamento. Qualquer utilização diversa dos *softwares* objeto de questionamento, seja por aptidão natural do software não relatada pela consulente ou por uso alternativo empregado pela consulente, afasta as conclusões apresentadas nesta Solução de Consulta.
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. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.
9. Nesse contexto, a 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.
10. Ainda neste ponto, cabe salientar que a aferição pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte das pessoas jurídicas se dá no curso de procedimento de fiscalização devidamente instaurado pelo fisco, e não por intermédio do processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.
11. Feitas essas considerações, passa-se à solução da presente consulta.

12. Primeiramente, veja-se o texto atualizado do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na parte que interessa para a solução da presente consulta:

Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”

Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”

13. Conforme se observa, entre as diversas modalidades de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituídas pelos dispositivos transcritos, apenas três interessam para o deslinde do presente feito: a) modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003); b) modalidade aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003); c) modalidade aquisição de bens do ativo intangível (inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

CRÉDITO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS

14. A consulente questiona se os dispêndios com a aquisição dos *softwares* relatados nos parágrafos 4 a 6 poderiam gerar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Acerca desta modalidade de creditamento, as principais regras para sua aplicação constam da 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.

16. 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. *Analizando-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.

(...)

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.

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.

(...)

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.(...)”

17. Conforme se observa, a principal exigência para que o bem ou serviço possa ser considerado insumo para fins de creditamento das contribuições é que ele seja diretamente utilizado no efetivo processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

18. No caso concreto, os *softwares* listados pela consulente, destinados a gerenciamento da produção e desenvolvimento de produtos, não cumprem essa exigência e, portanto, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo incabível a apuração de créditos em relação aos dispêndios necessários para sua “aquisição, renovação, atualização, customização e manutenção”.

CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO OU PRODUÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E DA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO INTANGÍVEL

19. A consulente questiona se os dispêndios com a aquisição dos *softwares* relatados nos parágrafos 4 a 6 poderiam gerar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de bens do ativo intangível (inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada obstante, a perquirição da resposta demandará referência também à modalidade aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

20. Conforme os dispositivos legais transcritos acima, o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, foram inseridos pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009,

extinguindo o Regime Tributário de Transição (RTT) que fora criado pelos arts. 15 a 24 da mesma Lei nº 11.941, de 2009.

21. Uma das adaptações que se verificou necessária decorreu da reestruturação dos grupos de contas contábeis do ativo no balanço patrimonial (ver arts. 178 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), especialmente da redefinição da abrangência do grupo de contas “ativo imobilizado”.

22. Antes da Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado abrangia tanto bens corpóreos quanto bens incorpóreos, desde que fossem “destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”. Consequentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcançava também bens corpóreos ou incorpóreos, desde que cumpridas suas exigências específicas.

23. Após a referida Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado passou a abranger apenas bens corpóreos, e os bens incorpóreos passaram a ser classificados no novo grupo de contas chamado “ativo intangível”, que abrange “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976). Consequentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passaria a alcançar também apenas os bens corpóreos, ficando os bens incorpóreos excluídos das hipóteses de creditamento das contribuições.

24. Para solucionar o problema que poderia ser criado em relação aos bens incorpóreos, a Lei nº 12.973, de 2014, incluiu o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitindo o creditamento da não cumulatividade das contribuições em relação a bens incorporados ao ativo intangível das pessoas jurídicas. Vejam-se novamente os dispositivos:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º (...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º (...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

25. Acerca da abrangência do grupo contábil ativo intangível, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TG 04, com suas revisões, estabelecendo que:

“Ativo intangível

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.”

26. Perceba-se que o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens incorporados ao ativo intangível (observadas as regras contábeis para a classificação do bem neste grupo contábil), está subordinado basicamente:

- a) à aquisição do bem intangível de uma pessoa jurídica, não se permitindo apropriação de créditos em relação aos bens desenvolvidos pela própria pessoa jurídica;
- b) à inexistência de isenção, alíquota zero, não incidência, etc, beneficiando a operação de aquisição do bem intangível;
- c) à utilização do bem intangível, pela pessoa jurídica que o adquire, “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”

27. Para a interpretação do requisito apresentado na alínea “c” retro (utilização do bem intangível na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços), deve ser utilizado o mesmo que critério que a RFB vem adotando há anos na interpretação da modalidade de creditamento pela aquisição ou produção de ativos imobilizados (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), qual seja: exige-se a utilização do bem no processo produtivo propriamente dito empreendido pela pessoa jurídica, e não em áreas acessórias, como a atividade administrativa/gerencial, contábil, financeira, etc.

28. Em tempo, observa-se que a apuração de crédito em relação aos bens incorporados ao ativo intangível ocorre mediante a aplicação das alíquotas modais das contribuições sobre os encargos de amortização do ativo intangível, conforme determina o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com redação dada Lei nº 12.973, de 2014.

29. No caso concreto, com base nas informações fornecidas pela consultante e tendo em conta a ponderação efetuada no parágrafo 6, os *softwares* listados pela consultante (parágrafos 4 e 5), destinados ao gerenciamento da produção e ao desenvolvimento de produtos, cumprem a exigência de destinação detalhada parágrafo 27 e, portanto, observados os demais requisitos, os dispêndios necessários a sua aquisição podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de bens incorporados ao intangível.

30. Ademais, a consultante questiona ainda sobre a possibilidade de creditamento em relação a dispêndios com a “*renovação, atualização, customização e manutenção*” desses mesmos *softwares*. Contudo, a consultante não apresenta detalhes sobre tais dispêndios, o que

inviabiliza a solução dos questionamentos sem que se tenha que recorrer a suposições e hipóteses. Por exemplo, a consultante não informa se tais dispêndios são contratados já na aquisição dos *softwares* ou posteriormente, o que pode alterar a forma de seu reconhecimento contábil (conforme item 68 da citada NBC TG 04, do Conselho Federal de Contabilidade) e, conseqüente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável ao caso.

31. Nesses termos, declara-se a ineficácia da presente consulta em relação aos questionamentos sobre “*renovação, atualização, customização e manutenção*” dos *softwares* questionados, vez que não descreve suficientemente a hipótese questionada, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;”

Conclusão

32. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta afirmando-se que, no caso de pessoa jurídica industrial:

a) dispêndios com aquisição de *softwares* utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos, bem como sua renovação, atualização, customização e manutenção, não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003);

b) dispêndios com aquisição de *softwares* utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis, sejam incorporados ao ativo intangível da pessoa jurídica permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados todos os requisitos exigíveis.

33. Por fim, declara-se a ineficácia da presente consulta em relação aos questionamentos sobre “*renovação, atualização, customização e manutenção*” dos *softwares* questionados, vez que não descreve suficientemente a hipótese questionada, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

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, para aprovação.

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

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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