



Solução de Consulta nº 213 - Cosit

Data 3 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. SERVIÇOS RELACIONADOS AO CORTE E AO TRANSPORTE DE MADEIRA. CONTROLE DE QUALIDADE DO PRODUTO FINAL. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS, DEPÓSITOS OU CENTROS DE ARMAZENAMENTO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs).

No caso de pessoa jurídica que se dedica à exploração de jazidas minerais para fabricação de derivados de pedra calcária para venda, no regime de apuração não cumulativa da Cofins:

1) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação a dispêndios com peças e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País empregados na manutenção de veículos:

a) podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, desde que não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado, como ocorre com veículos que, dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem as máquinas produtivas com matéria-prima e outros materiais;

a.1) no caso concreto, esta é a hipótese do transporte de calcário da jazida para o setor de moagem e depois para os fornos e no transporte de madeira cortada da plantação para o forno, desde que o transporte seja realizado dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica;

b) não podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos que não são utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, como ocorre no caso concreto com o transporte empregado:

b.1) no corte e na colheita da madeira utilizada na alimentação de fornos de calcinação do calcário, para a produção de subprodutos que serão destinados à venda;

b.2) no deslocamento de produtos em elaboração ou acabados entre diferentes estabelecimentos da pessoa jurídica ou para depósitos ou centros de armazenamento;

2) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), não podem ser descontados créditos em relação a:

a) despesas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI);

b) os dispêndios relativos à “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros” contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício;

3) na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;

4) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação à atividade de controle da qualidade/exames/testes,

4.1) somente se permite o creditamento se essa atividade integra o processo de produção de bens destinados à venda, o que geralmente ocorre nas hipóteses em que é exercida:

a) sobre a matéria-prima ou produto intermediário; ou

b) sobre o produto em elaboração;

b.1) no caso de produto em elaboração que já finalizou sua montagem industrial (já passou por toda a linha de produção), um critério indicado para verificar se a atividade de controle da qualidade integra ou não o processo de produção é a abrangência de sua aplicação:

i) se a atividade é exercida sobre todos os produtos produzidos pela pessoa jurídica, essa atividade integra o processo produtivo da pessoa jurídica porque todos os produtos somente serão considerados acabados após a realização do controle de qualidade;

ii) diferentemente, se a atividade é exercida apenas sobre alguns produtos produzidos pela pessoa jurídica (amostragem, etc), essa atividade não integra o processo produtivo da pessoa jurídica (tanto que os produtos que não forem selecionados para o teste não passarão por essa atividade e mesmo assim serão considerados acabados).

4.2) caso seja permitido o creditamento em relação à referida atividade, por cumprir os requisitos supra, somente permitem a apuração de créditos os seguintes itens utilizados no exercício dessa atividade:

- a) materiais que se consomem ou sofrem alterações em função da ação exercida sobre o produto em elaboração;
- b) serviços aplicados sobre o produto submetido a controle de qualidade/exame/tese.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, 15, inciso II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; RIR/1999, art. 346; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso III, alíneas “a” e “c”; Soluções de Divergência Cosit nº 14, de 2007, nº 26, de 2008, nº 35, de 2008, nº 2, de 2011, e nº 9, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. SERVIÇOS RELACIONADOS AO CORTE E AO TRANSPORTE DE MADEIRA. CONTROLE DE QUALIDADE DO PRODUTO FINAL. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS, DEPÓSITOS OU CENTROS DE ARMAZENAMENTO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs).

No caso de pessoa jurídica que se dedica à exploração de jazidas minerais para fabricação de derivados de pedra calcária para venda, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

1) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), em relação a dispêndios com peças e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País empregados na manutenção de veículos:

a) podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, desde que não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado, como ocorre com veículos que, dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem as máquinas produtivas com matéria-prima e outros materiais;

a.1) no caso concreto, esta é a hipótese do transporte de calcário da jazida para o setor de moagem e depois para os fornos e no transporte de madeira cortada da plantação para o forno, desde que o transporte seja realizado dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica;

b) não podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos que não são utilizados diretamente no processo produtivo de

bens destinados à venda, como ocorre no caso concreto com o transporte empregado:

b.1) no corte e na colheita da madeira utilizada na alimentação de fornos de calcinação do calcário, para a produção de subprodutos que serão destinados à venda;

b.2) no deslocamento de produtos em elaboração ou acabados entre diferentes estabelecimentos da pessoa jurídica ou para depósitos ou centros de armazenamento;

2) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), não podem ser descontados créditos em relação a:

a) despesas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI);

b) os dispêndios relativos à “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros” contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício;

3) na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;

4) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), em relação à atividade de controle da qualidade/exames/testes,

4.1) somente se permite o creditamento se essa atividade integra o processo de produção de bens destinados à venda, o que geralmente ocorre nas hipóteses em que é exercida:

a) sobre a matéria-prima ou produto intermediário; ou

b) sobre o produto em elaboração;

b.1) no caso de produto em elaboração que já finalizou sua montagem industrial (já passou por toda a linha de produção), um critério indicado para verificar se a atividade de controle da qualidade integra ou não o processo de produção é a abrangência de sua aplicação:

i) se a atividade é exercida sobre todos os produtos produzidos pela pessoa jurídica, essa atividade integra o processo produtivo da pessoa jurídica porque todos os produtos somente serão considerados acabados após a realização do controle de qualidade;

ii) diferentemente, se a atividade é exercida apenas sobre alguns produtos produzidos pela pessoa jurídica (amostragem, etc), essa atividade não integra o processo produtivo da pessoa jurídica (tanto

que os produtos que não forem selecionados para o teste não passarão por essa atividade e mesmo assim serão considerados acabados).

4.2) caso seja permitido o creditamento em relação à referida atividade, por cumprir os requisitos supra, somente permitem a apuração de créditos os seguintes itens utilizados no exercício dessa atividade:

- a) materiais que se consomem ou sofrem alterações em função da ação exercida sobre o produto em elaboração;
- b) serviços aplicados sobre o produto submetido a controle de qualidade/exame/tese.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; RIR/1999, art. 346; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66, inciso III, alíneas “a” e “c”; Soluções de Divergência Cosit nº 14, de 2007, nº 26, de 2008, nº 35, de 2008, nº 2, de 2011, e nº 9, de 2011.

Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado com ramo de atividade de “exploração de jazidas minerais para fabricação de cal, calcário moído e outros produtos derivados de pedra calcária”, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, atualmente regrada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, por força do disposto em seu art. 34, acerca da geração de créditos no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Traça considerações iniciais relativamente ao conceito de insumo trazido pelo art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e pelo art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

3. A consulente assevera que suas despesas se subdividem em diversos setores internos, sendo “todos ligados à atividade fim”:

a) Oficina automotiva: despesas relacionadas à manutenção dos veículos utilizados na extração e no transporte interno do material calcário (transporte da jazida para o setor de moagem e depois para os fornos, por exemplo);

b) Oficina industrial: despesas relacionadas ao beneficiamento da pedra calcária para posterior comercialização;

c) Laboratório: despesas relacionadas ao controle de qualidade da pedra calcária, cal, argamassa e outros produtos que serão comercializados, condição que, se não atingida, não permite a venda do produto final;

d) Combustíveis de forno: corte e transporte de lenha que será queimada para alimentar os fornos de calcinação (processo químico que transforma a pedra calcária britada em cal virgem).

4. Entende que os custos das peças e os serviços (mão de obra) empregados na manutenção dos seus veículos, utilizados tanto na extração quanto no transporte interno dos materiais, configuram insumos.

5. Defende igual entendimento quanto aos Equipamentos de Proteção Individual (EPI), por necessários, inclusive por exigência legal, para o desenvolvimento da atividade pelos funcionários da pessoa jurídica.

6. Com relação aos dispêndios com a manutenção e reforma de imóveis próprios ou de terceiros, “onde há a consecução do seu objeto social”, invoca o art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o desconto de créditos.

7. Acrescenta que se inserem na necessidade da pessoa jurídica os custos relativos à extração e ao transporte de lenha para alimentação dos fornos de calcinação, processo químico responsável pela transformação da pedra britada em cal virgem.

8. Reporta-se, ainda, aos custos com a manutenção do controle de qualidade. Diz que alguns clientes exigem certas características físico-químicas nas pedras, por questões de qualidade ou legais, a exemplo do calcário utilizado como filtro em usinas industriais (que necessita de magnésio na composição) e do calcário agrícola dolomítico, que, por imposição do Ministério da Agricultura, precisa ter características mínimas para ser comercializado.

9. Aborda decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e então aduz que o enquadramento de uma despesa como insumo não poderia somente ter como parâmetro a correlação de um gasto com um pré-conceito, mas, também, a correlação de tal despesa com a atividade específica da pessoa jurídica; seria necessário verificar a utilidade/necessidade da despesa para o desenvolvimento da atividade.

10. Ao final, busca o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil em relação:

“a) ao conceito de insumo, levando-se em consideração as recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que definem como sendo todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica;

b) ao enquadramento dos custos como insumos aptos a serem utilizados no cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, de:

I – Peças e mão de obra para manutenção da frota de veículos;

II – Equipamentos de Proteção Individual;

III – Peças e mão de obra no corte, transporte, conservação de veículos e equipamentos na produção de lenha; e

IV – Laboratório: controle de qualidade do produto final.

c) à utilização dos custos com manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros, onde é desenvolvida a atividade da Consultante, como

créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS, conforme previsto no art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03”.

Fundamentos

11. Preliminarmente, conforme as informações prestadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que rege o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

12. 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 artigo 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 consulente 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 consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

12.1. 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.

12.2. 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”.

12.3. 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.

13. Feitas essas considerações, passa-se à solução da presente consulta.

14. As hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se disciplinadas, respectivamente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Transcreve-se esse último (destacou-se):

“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;

(...)

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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; e

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.

§ 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;

15. Para efeito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o termo “insumo” foi esclarecido, respectivamente, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, § 5º, e pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, § 4º.

15.1. Tendo em vista que tanto para cálculo de créditos a serem utilizados na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep a pagar, como na apuração da Cofins a pagar, deflui igual definição para insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, reproduz-se, a seguir, parte do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004 (destacou-se):

“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;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:
a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

(...)

§ 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;”

16. Percebe-se, pelos dispositivos transcritos, que os atos normativos que regulamentaram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, em regime não cumulativo, dão tratamento idêntico ao conceito de insumo, o que faz com que seja possível uma análise conjunta dessas contribuições.

17. Acerca da apuração de créditos das contribuições em relação à aquisição de insumos foi exarada a Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016, (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 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17.1 Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o deslinde 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);

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

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

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

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

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

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

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

18. Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação

a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.

(...)

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.

(...)

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.

(...)”

18. Fixadas essas premissas, passa-se à análise dos questionamentos apresentados.

DAS DECISÕES DO CARF

19. A propósito da referência feita pelo consulente às decisões do Carf sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos desse Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia *erga omnes*.

19.1. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do Carf. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, ser consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Carf, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Fazenda atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do Carf. Não é esse, no entanto, o caso dos acórdãos citados pelo consulente.

DAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DA FROTA DE VEÍCULOS

20. Quanto à geração de créditos para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins em relação à aquisição de peças de reposição e de serviços pagos a pessoa jurídica utilizados na manutenção da frota de veículos utilizados no processo produtivo do consulente, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre o tema, em várias oportunidades, dentre as quais destacam-se a Solução de Divergência nº 14, de 31 de outubro de 2007, e a Solução de Divergência nº 35, de 29 de setembro de 2008, as quais deixam claro

que as aquisições de peças e de serviços aplicados aos bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica diretamente utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda geram direito a créditos a serem descontados das contribuições em apreço, desde que não resultem, para os referidos bens, aumento de vida útil superior a um ano.

21. A transcrita Solução de Divergência Cosit nº 07, de 2016, apresenta assim as regras acerca do creditamento na modalidade aquisição de insumos em relação a veículos e serviços de transporte:

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

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

18. Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.

(...)

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

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

91. Assim, conclui-se haver direito de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição e serviços de manutenção aplicados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços.”

22. Em síntese, as peças de reposição de veículos utilizados diretamente no processo de produção da pessoa jurídica e os serviços de manutenção respectivos (mão de obra) – pagos a pessoa jurídica domiciliada no País – são considerados insumos para efeito de

apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não cumulativas, desde que não sejam incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica.

23. A ressalva acerca do ativo imobilizado, justifica-se pelo fato de que, se estiverem no ativo imobilizado, esses itens deixarão a modalidade de creditamento aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e poderão gerar créditos na 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).

24. Nesse contexto, o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999):

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

(...)

25. Assim, observadas as considerações antes expostas, responde-se ao questionamento 10.b.I, que é admissível o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às despesas com peças e com os serviços (mão de obra) pagos a pessoa jurídica domiciliada no País empregados na manutenção dos veículos utilizados diretamente no processo produtivo.

26. Nesse contexto, os veículos utilizados na extração do calcário, ou aqueles utilizados no plântio e corte de árvores, por exemplo, não fazem parte do processo produtivo propriamente dito da pessoa jurídica consulente, e, portanto, não é possível o desconto de créditos das contribuições em relação às despesas com peças e com os serviços de manutenção destes veículos, porquanto não são considerados insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade destas contribuições, haja vista manterem relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda. São bens utilizados em fase pré-industrial, na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo).

27. Já os veículos utilizados no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica no transporte da matéria-prima (pedra calcária) da jazida para o setor de moagem e depois para os fornos, bem como utilizados no transporte de madeira da plantação para os fornos, fazem parte do processo produtivo (suprem as máquinas produtivas) e, por conseguinte, permite-se o creditamento em relação a dispêndios com peças de reposição e com os serviços (mão de obra) de manutenção destes veículos.

28. Cumprê ressaltar que a permissão de creditamento somente ocorre se o transporte ocorrer dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, como afirmado desde a Solução de Divergência n.º 2, de 24 de janeiro de 2011.

29. Nessa linha, dispêndios com peças de reposição e com os serviços (mão de obra) de manutenção aplicados em veículos utilizados no transporte de materiais entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção), não geram direito ao creditamento.

30. Na mesma linha de entendimento, não gera direito a crédito a utilização de veículos no transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos ou para depósitos ou centros de armazenamento, uma vez que, nesses casos, não é atendido o critério para caracterização como insumos, pois se trata de atividade exercida após a finalização da produção do bem a ser vendido, conforme Solução de Divergência n.º 26, de 30 de maio de 2008, e Solução de Divergência n.º 2, de 24 de janeiro de 2011.

DOS EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL

31. Em relação à aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), esta Cosit igualmente já uniformizou entendimento sobre a matéria e definiu, por meio da Solução de Divergência n.º 9, de 28 de abril de 2011, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 10 de maio de 2011, que os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Abaixo, transcreve-se a parte da ementa atinente à Cofins (destacou-se):

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

CONFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS..

Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

(...)

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; Art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); e IN SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º”.

DO LABORATÓRIO DE CONTROLE DE QUALIDADE

32. No que tange às “*despesas relacionadas ao controle de qualidade*” do produto final comercializado pela consulente, seja por “*exigência de seus clientes*”, seja por “*questões legais*” (a consulente cita como exemplos aquisições de serviços e de materiais empregados nos procedimentos de análises químicas sobre presença de magnésio ou de verificação de atributos de qualidade) o aproveitamento de créditos das contribuições depende do contexto.

33. Conforme relatado, o questionamento apresentado versa apenas sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade

aquisição de insumos em relação à aquisição de serviços e de materiais empregados no controle de qualidade da produção, não havendo questionamento sobre o creditamento na modalidade aquisição de ativo imobilizado.

34. Como explanado na Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 2016, transcrita parcialmente acima, somente podem ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições bens e serviços diretamente aplicados no processo de produção de bem destinado à venda.

35. No caso da atividade de controle da qualidade/exames/testes, somente se vislumbra que ela integra o processo de produção nas hipóteses em que é exercida:

- a) sobre a matéria-prima ou produto intermediário; ou
- b) sobre o produto em elaboração.

36. Note que somente se permite o creditamento em relação à citada atividade exercida sobre o produto ainda em elaboração (não alcançando o produto acabado), o que levanta questionamento no caso de testes/exames sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial (já passaram por toda a linha de produção). Nesse caso, um critério que parece suficiente para verificar se a atividade de controle da qualidade/exames/testes integra ou não o processo de produção é a abrangência de sua aplicação:

- a) se a atividade é exercida sobre todos os produtos produzidos pela pessoa jurídica, então parece inconteste que essa atividade integra o processo produtivo da pessoa jurídica porque todos os produtos somente serão considerados acabados após a realização do controle de qualidade;
- b) diferentemente, se a atividade é exercida apenas sobre alguns produtos produzidos pela pessoa jurídica (amostragem, etc), resta claro que essa atividade não integra o processo produtivo da pessoa jurídica (tanto que os produtos que não forem selecionados para o teste não passarão por essa atividade e mesmo assim serão considerados acabados) (um exemplo dessa situação consta da Solução de Consulta Cosit n.º 12, de 26/03/2008).

37. Na presente consulta, considerando que a consulente relata que o controle de qualidade é exercido sobre “pedra calcária, cal, argamassa e outros produtos que serão comercializados, condição que, se não atingida, não permite a venda do produto final”, mostram-se aplicáveis as regras estabelecidas no parágrafo anterior.

38. Assim, se a atividade de controle de qualidade for exercida sobre todos os produtos produzidos pela consulente (integrando assim seu processo produtivo), poderá haver creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os seguintes itens utilizados no exercício dessa atividade:

- i) materiais que se consomem ou sofrem alterações em função da ação exercida sobre o produto em elaboração;
- ii) serviços aplicados sobre o produto em elaboração.

DA MANUTENÇÃO E REFORMA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS E DE TERCEIROS

39. No que respeita ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à produção ou comercialização dos bens e serviços decorrentes de dispêndios havidos com a “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros”, de pronto se pode afirmar que não se caracterizam como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II,

da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3.º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, cuja definição já foi anteriormente analisada – pois não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços.

40. Assim, os dispêndios relativos à “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros” lançados como custo ou despesa no resultado do exercício não dão direito a crédito das contribuições.

41. Não obstante, os valores que devam ser registrados no ativo imobilizado a título de “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”, propiciam o desconto de créditos das contribuições, calculados sobre os respectivos encargos de depreciação e amortização, na forma dos arts. 3.º, inciso VII, e § 1.º, inciso III, e 15, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003. Deve-se observar, nesse caso, o já mencionado art. 346 do RIR/1999, quanto aos critérios para incorporação de valores ao ativo imobilizado, e, ainda, os Pareceres Normativos CST n.º 210, de 30 de novembro de 1973, e n.º 104, de 12 de setembro de 1975.

42. Cabe lembrar, por fim, que, de acordo com o *caput* do art. 31 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, é vedado o aproveitamento de créditos apurados na forma do inciso III do § 1.º do art. 3.º das Leis n.º 10.63

7, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004, sendo, no entanto, permitido o seu aproveitamento em relação às edificações e benfeitorias constantes do ativo imobilizado do consultante, adquiridos a partir de 1.º de maio de 2004.

Conclusão

43. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que, no caso de pessoa jurídica que se dedica à exploração de jazidas minerais para fabricação de derivados de pedra calcária para venda, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

1) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003), em relação a dispêndios com peças e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País empregados na manutenção de veículos:

a) podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, desde que não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado, como ocorre com veículos que, dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem as máquinas produtivas com matéria-prima e outros materiais;

a.1) no caso concreto, esta é a hipótese do transporte de calcário da jazida para o setor de moagem e depois para os fornos e no transporte de madeira cortada da plantação para o forno, desde que o transporte seja realizado dentro de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica;

b) não podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos que não são utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, como ocorre no caso concreto com o transporte empregado:

b.1) no corte e na colheita da madeira utilizada na alimentação de fornos de calcinação do calcário, para a produção de subprodutos que serão destinados à venda;

b.2) no deslocamento de produtos em elaboração ou acabados entre diferentes estabelecimentos da pessoa jurídica ou para depósitos ou centros de armazenamento;

2) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), não podem ser descontados créditos em relação a:

a) despesas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI);

b) os dispêndios relativos à “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros” contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício;

3) na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;

4) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), em relação à atividade de controle da qualidade/exames/testes,

4.1) somente se permite o creditamento se essa atividade integra o processo de produção de bens destinados à venda, o que geralmente ocorre nas hipóteses em que é exercida:

a) sobre a matéria-prima ou produto intermediário; ou

b) sobre o produto em elaboração;

b.1) no caso de produto em elaboração que já finalizou sua montagem industrial (já passou por toda a linha de produção), um critério indicado para verificar se a atividade de controle da qualidade integra ou não o processo de produção é a abrangência de sua aplicação:

i) se a atividade é exercida sobre todos os produtos produzidos pela pessoa jurídica, essa atividade integra o processo produtivo da pessoa jurídica porque todos os produtos somente serão considerados acabados após a realização do controle de qualidade;

ii) diferentemente, se a atividade é exercida apenas sobre alguns produtos produzidos pela pessoa jurídica (amostragem, etc), essa atividade não integra o processo produtivo da pessoa jurídica (tanto que os produtos que não forem selecionados para o teste não passarão por essa atividade e mesmo assim serão considerados acabados).

4.2) caso seja permitido o creditamento em relação à referida atividade, por cumprir os requisitos supra, somente permitem a apuração de créditos os seguintes itens utilizados no exercício dessa atividade:

- a) materiais que se consomem ou sofrem alterações em função da ação exercida sobre o produto em elaboração;
- b) serviços aplicados sobre o produto submetido a controle de qualidade/exame/tese.

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, para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA 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