



Solução de Consulta nº 270 - Cosit

Data 30 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM VIAGENS DE FUNCIONÁRIOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. COMPUTADORES.

Na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins relativa a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecução, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

No caso de pessoa jurídica que desenvolve atividades técnicas relacionadas à engenharia (como desenhos, testes e análises) os dispêndios ocorridos para viabilizar e durante o deslocamento de funcionários até o local da prestação de serviços não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos, para fins do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b.1, c/c § 4º, I.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM VIAGENS DE FUNCIONÁRIOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. COMPUTADORES.

Na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep relativa a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecução, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

No caso de pessoa jurídica que desenvolve atividades técnicas relacionadas à engenharia (como desenhos, testes e análises) os dispêndios ocorridos para viabilizar e durante o deslocamento de funcionários até o local da prestação de serviços não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos, para fins do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, b.1, c/c § 5º, I.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta em relação a questionamento relativo a assunto definido em disposição literal de lei publicada anteriormente à consulta.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso IX.

Relatório

A pessoa jurídica interessada, acima identificada, vem, por meio de seu representante legal, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007 (sucetida pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013), formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2. A consulente declara desenvolver como atividade principal serviços de engenharia, tais como testes e análises técnicas, serviços de desenho técnico relacionados a engenharia, perícias e laudos.

3. Citando o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no qual há previsão de direito à apuração de crédito da Cofins em relação aos bens e serviços adquiridos e utilizados como insumos na prestação de serviços ou produção. Em seguida, indaga se:

- 3.1. *“Pode creditar da folha de pagamento e encargos em relação à mão de obra relacionada diretamente com os serviços prestados no caso de engenheiros, técnicos e desenhistas ?”*
- 3.2. *Pode se creditar em relação a despesas com “viagens necessárias para a manutenção da receita uma vez que funcionários tem que ir até o local para medir e fotografar a obra onde a empresa emitirá um laudo técnico”?*
- 3.3. *Pode se creditar “relação à depreciação de veículos e computadores totalmente relacionados à execução dos serviços ?”*

Fundamentos

4. Inicialmente, 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.

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

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

7. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dotada pela requerente, foi instituída pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. Segundo essa sistemática, os contribuintes a ela sujeitos podem apurar créditos sobre determinados dispêndios, mediante a aplicação de alíquotas, para serem deduzidos do valor devido num determinado período.

8. O art. 3º das mencionadas leis apresentam redação homóloga, reproduzindo-se abaixo trechos do dispositivo da Lei nº 10.833, de 2003, pertinentes ao deslinde desta solução:

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)

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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

(...)

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)

(...)

§ 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. (g.n.)

9. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, esclareceu a abrangência do termo “insumos” para fins de apuração do crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 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 à pessoa jurídica domiciliada no País; e

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

10. Posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, ao disciplinar a incidência não cumulativa da Cofins, reafirmou acerca do conceito de insumos:

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.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º 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 à pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

11. 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.

11.1. Os dispositivos legais acima transcritos demonstram que o legislador adotou, para fins de utilização de crédito na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, o critério de listar de forma exaustiva os bens, serviços e despesas capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção, no que diz respeito à questão do insumo.

12. Dito de outra forma, a determinação do que é considerado insumo não se constitui em uma análise estanque, independente de outros fatores. Ao contrário, deve-se sempre cotejar a natureza da despesa, gasto ou custo, com o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica na consecução da sua atividade-fim. Sendo assim, o bem ou serviço que é considerado insumo para uma indústria pode não o ser para outra, a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

13. Dessa forma, a aquisição de um bem ou serviço poderá ou não gerar créditos a serem descontados das contribuições em análise, dependendo da situação concreta do emprego ou da aplicação do bem ou do serviço na respectiva atividade econômica.

14. Acerca do assunto, foi exarada a 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, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

14.1 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. *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.*

(...)"

15. Dito isso, passa-se à análise do caso presente *vis-à-vis* a legislação referida. A consultante, que se dedica à prestação de serviços de engenharia, aventa a possibilidade de descontar crédito com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, calculado sobre valores pagos relativos a gastos com folha de pagamento, despesas de

viagens e depreciação de veículos e de computadores, necessários para a prestação de seus serviços

DOS GASTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS COM MÃO DE OBRA

16. No que tange ao questionamento sobre a possibilidade de cálculo de crédito das contribuições sociais em relação a gastos com folha de pagamento e encargos com mão de obra, é importante ressaltar que o inciso I do §2º do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, é claro ao definir a impossibilidade de direito a crédito em relação a mão de obra paga a pessoa física.

16.1. Nesse sentido, considerando os efeitos protetivos da consulta, por óbvio que não é permitido valer-se da em relação a dúvidas que estão descritas completa e claramente em leis publicadas anteriormente à formulação desta, vez que não haveria lacunas ou dúvidas a serem supridas pela solução de consulta (vide inciso IX do art. 15 da IN RFB n.º 740 de 02 de maio de 2007, vigente à época de protocolização da consulta e inciso IX do artigo 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013).

16.2. Destarte, é imperativo declarar-se a ineficácia parcial da consulta no que tange ao questionamento descrito no item 3.1.

DOS GASTOS COM VIAGENS

17. Acerca desse assunto esta Coodenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou expressamente pela impossibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nessa situação específica, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 99052, de 2017, publicada no DOU de 27/03/2017:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PASSAGENS AÉREAS E TERRESTRES. COMBUSTÍVEIS. HOSPEDAGEM. TELEFONE E INTERNET..

No caso de pessoa jurídica que atua em atividades técnicas relacionadas à engenharia e à arquitetura, os dispêndios com passagens terrestres e aéreas, combustível, hospedagens, telefone e internet ocorridos para viabilizar e durante o deslocamento de funcionários para acompanhamento de obras e projetos não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos, para fins do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PASSAGENS AÉREAS E TERRESTRES. COMBUSTÍVEIS. HOSPEDAGEM. TELEFONE E INTERNET.

No caso de pessoa jurídica que atua em atividades técnicas relacionadas à engenharia e à arquitetura, os dispêndios com passagens terrestres e aéreas, combustível, hospedagens, telefone e internet ocorridos para viabilizar e

durante o deslocamento de funcionários para acompanhamento de obras e projetos não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos, para fins do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Vinculada à 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.

DAS DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS E COMPUTADORES

18. Por fim, a consulente questiona sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às despesas com depreciação de veículos e de computadores utilizados em sua atividade.

19. Inicialmente, mostra-se relevante comparar as seguintes hipóteses de creditamento previstas no caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da 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)”

20. Perceba-se que nas três modalidades de creditamento previstas nos dispositivos transcritos acima (aquisição de insumos, aquisição ou fabricação de imobilizado e aquisição de intangível) exige-se, para que se permita a apuração de créditos, que o item adquirido seja utilizado “na produção de bens destinados à venda” ou “na prestação de serviços”. Contudo, na modalidade de creditamento constante do inciso II dos dispositivos legais (aquisição de insumos) a exigência é mais rigorosa que nas outras modalidades, visto que se exige que o item seja “utilizado como insumo” na produção de bem ou na prestação de serviço. Ao passo que nas modalidades de creditamento constantes dos incisos VI e XI dos dispositivos legais (aquisição ou fabricação de imobilizado e aquisição de intangível) exige-se apenas que o item seja utilizado “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”.

21. Com base nessa apontada diferença de requisitos para permissão de creditamento, pode-se concluir que, conquanto na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos se exija aplicação direta do item adquirido “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens”, conforme explicitado na Solução de Divergência Cosit nº

07, de 2016, essa exigência tão restrita não se aplica às modalidades de creditamento pela aquisição ou fabricação de imobilizado e pela aquisição de intangível, exigindo-se apenas que o item seja utilizado “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”, ainda que não seja diretamente aplicado em tais atividades.

22. Nesse contexto, por exemplo, a Solução de Consulta Cosit n.º 140, de 2017, publicada no DOU de 23/03/2017, reconhece a diferenciação entre os requisitos aplicáveis às mencionadas modalidades de creditamento para estabelecer:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: 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

EMENTA: 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 n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

23. Com base nessas premissas interpretativas conclui-se que, no caso presente, haverá direito de creditamento na modalidade aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) se os veículos e os computadores adquiridos:

a) sejam incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, observadas as regras aplicáveis, como exemplo as constantes da Instrução Normativa SRF n.º 457, de 17 de outubro de 2004, dos §§ 17 a 20 do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e dos §§ 25 a 28 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003;

b) sejam utilizados pela consulente “*na prestação de serviços*” disponibilizados pela consulente, ainda que não diretamente aplicados nessa atividade, mas a ela inerente e necessária.

24. Assim, por exemplo, os veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica consulente utilizados no transporte de trabalhadores para acompanhamento de obras e projetos, conquanto não sejam diretamente aplicados na prestação de serviços (conforme reconhecido na transcrita Solução de Consulta Cosit n.º 99052, de 2017), são aplicados indiretamente “*na prestação de serviços*”, sendo inerente e necessária à prestação. Daí, apesar de os gastos relativos ao funcionamento desses veículos não permitirem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) conforme a citada Solução de Consulta, a depreciação desses veículos permite o creditamento na modalidade referente a bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

25. De outra banda, bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica mas utilizados na área administrativa e demais atividades intermediárias da pessoa jurídica (financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aludida modalidade referente a bens incorporados ao ativo imobilizado, pois não são aplicados “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”, como exigem os dispositivos legais aplicáveis.

26. Consequentemente, a consulente deve adotar práticas contábeis que permitam a identificação da utilização dada aos bens incorporados a seu ativo imobilizado para que seja possível a averiguação da correta aplicação da legislação, observando-se inclusive eventuais normas sobre tais controles expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Conclusão

27. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) no caso de pessoa jurídica que desenvolve atividades técnicas relacionadas à engenharia, como desenhos, testes e análises, os dispêndios ocorridos para viabilizar e durante o deslocamento de funcionários até o local da prestação de serviços não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos,

para fins do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

b) na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecução, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

Por fim, declara-se a ineficácia parcial da consulta no que tange ao questionamento relativo à possibilidade de apuração de crédito de Contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins em relação a gastos com folhas de pagamento e encargos com mão de obra, visto haver disposição literal de leis publicadas anteriormente à consulta tratando do assunto, nos termos do art. 15, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, vigente à época de protocolização de consulta.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

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

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de 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