



Solução de Consulta nº 355 - Cosit

Data 13 de julho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade aquisição de insumos.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com lavagem de uniformes.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade aquisição de insumos.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com lavagem de uniformes.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurados temporânea ou extemporaneamente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13, art. 15, VI; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DO CASO CONCRETO.

É ineficaz a consulta na parte que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contém os elementos necessários à sua solução.

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

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a interpretação dos incisos II e IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos incisos II e IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a vários bens e serviços utilizados em suas atividades e ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da pessoa jurídica.

2. Afirma a consultante que tem como objeto social a industrialização, comercialização, importação e exportação de matérias-primas, aditivos, produtos finais alimentícios e insumos para a indústria de panificação e confeitaria. Aduz que é optante pelo lucro real e que está, portanto, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Comenta que o conceito de insumo trazido pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, estaria excessivamente restrito à utilização na produção, distorcendo o alcance estabelecido pelos atos legais.

-
4. Relata que aluga de pessoa jurídica domiciliada no Brasil empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica.
5. Explica que, em sua atividade produtiva, utiliza várias máquinas e equipamentos que constantemente precisam de reparos, sendo sua manutenção e assistência realizada por pessoas jurídicas domiciliadas no país.
6. Afirma utilizar peças que sofrem alteração, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em virtude de contato direto com o produto em fabricação, e também outras peças que, apesar de não terem contato direto com o produto em fabricação, são incorporadas às máquinas e equipamentos, aumentando-lhes a vida útil.
7. Relata que, no processo de industrialização, realiza testes para auferir a qualidade da matéria-prima, do produto em elaboração e do produto final. Para isso, utiliza reagentes químicos que são aplicados diretamente sobre as amostras. Estes reagentes sofrem alterações físico-químicas (reagem com o produto) e são consumidos durante o processo.
8. A peticionante informa estar sujeita a rígidas normas de higiene e limpeza, e, como fabricante de alimentos, a assepsia deve ser bastante rigorosa.
9. A consulente então formula os seguintes questionamentos:
- a) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a aluguéis de empilhadeiras, plataformas e máquinas utilizadas na organização/movimentação de estoques, no carregamento de caminhões/escoamento da produção e lavagem da fábrica?
 - b) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos valores pagos pelos serviços de manutenção e assistência técnica em máquinas e equipamentos utilizados no exercício da atividade produtiva/industrial?
 - c) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às peças não integrantes do ativo imobilizado que sofrem alteração, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em virtude de contato direto com o produto em fabricação?
 - d) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em virtude da manutenção das empilhadeiras, inclusive do gás utilizado para a movimentação das mesmas?
 - e) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à manutenção do elevador da fábrica e compressor de ar?
 - f) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às peças incorporadas nas máquinas e equipamentos e que aumentam a vida útil dessas máquinas e desses equipamentos? Como apropriar esse crédito?

g) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às aquisições de reagentes químicos usados para testes de qualidade?

h) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de materiais de limpeza e contratação de serviços de dedetização?

i) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos serviços de lavagem de uniformes de funcionários?

j) A consulente pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retroativamente? A partir de qual data? Há atualização monetária desses créditos através de taxa SELIC?

10. Por fim, traz à colação decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf e do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que concluem pela possibilidade de crédito em relação a materiais de limpeza e desinfecção.

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

Fundamentos

12. 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.

13. 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.

14. Ainda em preliminares, há que se esclarecer que esta RFB não está obrigada a adotar com efeitos *orga omnes* ou vinculante entendimentos exarados em decisões judiciais ou administrativas (inclusive do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais – Carf) proferidas com efeitos *inter partes*. Em relação à matéria analisada nesta Solução de Consulta, não se tem notícia de qualquer decisão judicial ou administrativa que apresente os citados efeitos *orga omnes* ou vinculante para esta Administração Tributária.

15. Pois bem, iniciando a análise do mérito dos questionamentos apresentados pela consulente, destacam-se os seguintes dispositivos 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, que definem algumas hipóteses de créditos que podem ser descontados no regime de apuração não cumulativa, respectivamente, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins:

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);

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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 e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)

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

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês;***

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

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês.** [sem grifo no original]*

16. Com base na estrutura adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a análise acerca da possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio suportado pela pessoa jurídica inicia-se pela perquirição da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio e, em caso negativo, termina com a verificação de sua subsunção ao conceito de insumo adotado na legislação das referidas contribuições.

17. Nesse contexto, insta primeiramente apresentar a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

18. Quanto ao tema foi editada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no DOU de 11 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

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

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, art. 8º; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

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

(...)

Fundamentos

(...)

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.

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.*

(...)

19. *A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”.*

20. *Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...”).*

21. *Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.*

22. *Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

23. *Entre outras, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no DOU de 30/03/2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, dispondo, na parte relativa à Cofins:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. (...) É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no

processo produtivo ou na prestação de serviços. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.

24. *No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

25. *Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.*

26. *Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).*

27. *Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.*

(...)

32. *Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.*

33. *Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.*

34. *Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da*

pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35. *Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.*

36. *Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.*

37. *Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.*

38. *Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.*

(...)

57. *A par de todos esses pressupostos, inicia-se a análise de mérito das divergências suscitadas. Por questões didáticas, cada conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa será analisado separadamente.*

partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos na manutenção e corte (abate) de florestas que resultam na madeira (insumo) empregada na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “c”)

partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do processo produtivo, no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “j”)

serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos que são utilizados no processo de manutenção e corte de florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “d”)

serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no processo produtivo no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “1”)

58. *As partes e peças de reposição e os serviços utilizados no processo de manutenção de bens do ativo imobilizado recebem tratamento tributário e contábil distinto conforme a utilidade por eles promovida no bem objeto de manutenção.*

59. *Aplica-se à espécie o art. 48 da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o IRPJ (regulamentado pelo art. 346 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999), mas é aplicável às contribuições em estudo em razão da adoção na legislação destas do instituto da depreciação - regulada na legislação daquele imposto - e da aplicação subsidiária preconizada pelo parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991.*

60. *De acordo com o indigitado dispositivo, os gastos com a substituição de partes e peças e os serviços de reparo em bens do ativo das pessoas jurídicas podem ser contabilizados como capitalização do valor do bem, para servir de base à depreciação (caso a substituição ou os reparos resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano) ou como custos ou despesas operacionais (se da substituição ou dos reparos não resultar aumento de vida útil do bem superior a um ano):*

Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

61. *Acerca da diferenciação de tratamento decorrente do aumento de vida útil provocado pelo serviço ou bem de manutenção, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 2013, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Eis as disposições de sua ementa, na parte relativa à Cofins:*

EMENTA: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de

creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

62. *Nesse contexto, a perquirição acerca da possibilidade de creditamento, na sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, varia conforme a forma de contabilização dos bens e serviços de manutenção.*

63. *Na hipótese de os dispêndios com os referidos bens e serviços de manutenção serem tratados como custos ou despesas do exercício, deve-se perquirir sua subsunção ao conceito de insumo estabelecido pela legislação das contribuições ora em análise.*

64. *Inquestionavelmente, os bens e serviços de manutenção referidos nos itens I a IV não se subsumem ao conceito de insumo adotado pela legislação das supracitadas contribuições, pois, são utilizados em etapa prévia da produção de bens destinados à venda pela recorrente.*

65. *Com efeito, os mencionados bens e serviços são aplicados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de manutenção e corte de florestas das quais resultam madeira empregada como insumo na fabricação de bens destinados a venda.*

66. *Dito de outra forma, tais bens e serviços prestam-se à produção de insumos a serem utilizados em etapa posterior da atividade da pessoa jurídica. Destarte, constata-se haver relação indireta entre os referidos bens e serviços e o bem final produzido pela empresa recorrente, o que não satisfaz às exigências da legislação para creditamento na modalidade aquisição de insumos.*

67. *Na hipótese de os dispêndios com a substituição de partes e peças ou com os serviços de reparo serem capitalizados no valor do bem, deve-se perquirir a possibilidade de creditamento em relação à depreciação dos ativos que tiveram sua vida útil aumentada.*

68. *Ressalte-se que, nessa hipótese, mesmo que permitido, o creditamento não seria decorrência imediata da aquisição de bens e serviços de manutenção, mas da contabilização de cotas de depreciação do ativo que fora objeto de manutenção, salvo as exceções expressamente previstas, como ocorre no art. 1º da Lei n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008.*

69. *Sem embargo, nos itens analisados questionou-se apenas acerca da aquisição de bens e serviços, sendo indevido, neste ponto, estudo acerca das regras de creditamento em relação à depreciação de ativos.*

70. *Nesses termos, forçoso concluir que incabível o desconto de crédito em relação aos bens e serviços citados nos itens I, II, III, e IV.*

(...)

87. *Passa-se à análise do quarto conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:*

IX. partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizados do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em

elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “i”)

X. serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “k”)

88. *Trata-se de bens e serviços aplicados na manutenção de veículos da linha de produção que servem para o suprimento das máquinas e equipamentos com insumos e com produtos em elaboração.*

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.*

92. *Nada obstante, ressalva-se que a manutenção empreendida com os referidos bens e serviços não deve ocasionar aumento de vida útil do bem em manutenção superior a um ano, pois, nesse caso, os gastos dela decorrentes devem ser capitalizados no valor do bem, para, posteriormente, servir de base à apuração de sua depreciação.*

93. *Ainda como ressalva, salienta-se que, caso os veículos sejam utilizados tanto em atividades de produção como em outras atividades da pessoa jurídica (área administrativa, entrega de mercadorias vendidas, movimentação entre estabelecimentos, etc), o creditamento em relação às partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção de tais veículos deve ser rateado na mesma proporção de sua utilização nas diversas atividades.*

(...)

XIII. combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção, nos veículos de transporte interno de insumos e produtos em elaboração no processo de produção, no transporte de matéria prima entre unidades de produção (florestamentos e reflorestamentos e a planta industrial) e nos veículos utilizados no serviço de transporte de insumos entre o fornecedor e a Consulente (item “q”)

99. *Conforme concluído na introdução desta fundamentação, somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes*

consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.

100. *Diferentemente, não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços.*

101. *Destarte, quanto àqueles referidos no item XIII, conclui-se que:*

a) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para a venda são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições;

b) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, para transporte de insumos e produtos em elaboração são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições;

c) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção) não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições;

d) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o adquirente não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições.

(...)

XIV. bens de pequeno valor (para fins de imobilização) aplicados, desgastados e consumidos no processo produtivo dos bens destinados à venda, tais como modelos, ferramentas e utensílios (item “s”)

103. *Conforme esclarecido na introdução desta fundamentação, exige-se neste caso, para subsunção ao conceito de insumo, que o bem utilizado ou aplicado sofra alterações materiais, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração (art. 66, § 5º, I, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 2004).*

104. *In casu, verifica-se que modelos, ferramentas e utensílios, como decorrência natural de sua utilização, sofrem alterações materiais, exigindo-se, para configuração do direito de apuração de crédito pela aquisição de insumos produtivos, que tais alterações resultem de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

105. *Portanto, conclui-se que a aquisição dos bens referidos no item XIV gera direito de creditamento para a pessoa jurídica apenas na hipótese de tais bens sofrerem, quando de sua utilização, alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

19.
pela consulente.

Fixadas essas premissas, pode-se analisar os questionamentos apresentados

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO

20. Conforme explanado, antes de efetuar a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a gastos com partes e peças de reposição e serviços utilizados na manutenção de ativos, é mister verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado.

21. Caso as regras tributárias ou contábeis não exijam a incorporação dos bens ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, considerando a inexistência de previsão específica de creditamento em relação a tais bens, eventual possibilidade de creditamento deve ser aferida exclusivamente com base na modalidade estabelecida no inciso II do art. 3 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumos).

22. Caso tais regras exijam a incorporação dos gastos ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, eventual possibilidade de creditamento deve ser aferida exclusivamente com base na modalidade estabelecida no inciso VI do art. 3 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de ativo imobilizado).

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO QUE NÃO GERAM AUMENTO DE VIDA ÚTIL SUPERIOR A UM ANO

23. Conforme detalhado na supracitada Solução de Divergência, o valor pago pelas partes e peças de reposição e pelos serviços de manutenção e assistência técnica em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados no exercício da atividade produtiva/industrial permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade 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), conforme consolidado nas manifestações da RFB sobre o tema.

24. Repisando: nessa modalidade de creditamento é condição para que os dispêndios com manutenção gerem crédito o emprego das peças e serviços em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de fabricação da pessoa jurídica industrial (nessa consulta não se analisa a situação da prestação de serviços).

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO QUE AUMENTAM EM MAIS DE UM ANO A VIDA ÚTIL DESSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

25. Em relação às peças incorporadas nas máquinas e equipamentos e aos serviços de manutenção que aumentam a vida útil dessas máquinas e desses equipamentos, tecem-se as seguintes considerações.

26. A definição sobre a inclusão no ativo imobilizado é obtida do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e é feita em função do tempo de vida útil que a manutenção acrescenta à ao bem beneficiado:

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).

§2ºOs 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:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto. [sem grifo no original]

27. Assim, se com a substituição das partes e peças ou com os serviços de manutenção houver um acréscimo do tempo de vida útil do equipamento superior a um ano, não podem ser admitidos os gastos com partes e peças de reposição como custos de produção. Nesse caso, o valor despendido não é considerado insumo à produção (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), mas um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado (RIR/99, art. 346, § 2º).

28. A incorporação dos gastos com partes e peças de reposição ou com os serviços de manutenção ao valor do bem do ativo imobilizado também permite que esse valor seja descontado como crédito, desde que a máquina ou outro bem seja utilizado na fabricação, conforme determina o inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

29. Todavia, nessa hipótese de incorporação do gasto ao valor do bem beneficiado pela manutenção, o crédito deve ser descontado, em regra, com base na depreciação do bem (consoante o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) ou em outra proporção fixada em Lei (como ocorre no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008).

30. Recorde-se que, no caso de incorporação dos gastos com manutenção ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e consequente aplicação do inciso VI do art. 3 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a extensão do tempo para a tomada de créditos em relação aos dispêndios com manutenção deve seguir a sorte dos créditos referentes ao bem principal, ou seja, **o desconto de créditos relativos à manutenção deverá ser feito no tempo que restar para a depreciação do bem principal.** É que o bem em relação ao qual será concedido o crédito é a máquina ou o equipamento do ativo imobilizado e não as peças de reposição. Como os dispêndios com manutenção serão incorporados ao valor do bem, por via de consequência, o creditamento em relação a esses dispêndios deverá ser feito no tempo que restar para depreciar o bem principal do ativo imobilizado.

31. Nada obstante, cabe ainda mencionar que o art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, na redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, autorizou que, opcionalmente, os créditos relativos a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e à prestação de serviços e incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos depois de julho de 2012, fossem descontados imediatamente em apenas uma parcela em vez de na taxa de depreciação do bem:

*Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de **máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos** da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)*

(...)

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011) [sem grifo no original]

32. Ademais, acerca das regras de creditamento nesta modalidade, a Solução de Consulta Cosit nº 270, de 30 de maio de 2017, publicada no DOU de 06 de junho de 2017 (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 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, estabelece o seguinte (transcrita apenas a parte relativa à Cofins por economia):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: 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.

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.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, II; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8.º, I, b.1, c/c § 4.º, I.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS E COMBUSTÍVEIS NELAS UTILIZADOS

33. De acordo com o parágrafo 21 da Solução de Divergência retrocitada, combustíveis somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

34. Assim, os dispêndios com manutenção das empilhadeiras e o gás utilizado para a movimentação das mesmas permitem o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se estas forem utilizadas diretamente na produção. Como se vê, as empilhadeiras, ao suprir as máquinas e equipamentos do processo de produção com insumos e produtos em elaboração, fazem parte do processo de fabricação de bens destinados à venda.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E DE COMPRESSOR DE AR

35. A consulente questiona se “*pode se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à manutenção do elevador da fábrica e compressor de ar*”.

36. No caso de a manutenção não resultar em aumento de vida útil superior a um ano, a modalidade de creditamento aplicável é a 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).

37. Em relação a esta modalidade de creditamento, quanto à manutenção do compressor de ar (considerando que ele pode ser usado tanto diretamente na atividade de fabricação quanto em outras atividades da pessoa jurídica), não há informações na consulta suficientes à elucidação da questão, sendo inevitável declarar a ineficácia do questionamento, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

38. Quanto à manutenção do elevador, não se permite o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade 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), pois que o elevador não é utilizado diretamente na produção do bem. Apesar de o elevador ser utilizado no ambiente da fábrica, não há que se dizer que ele faça parte do processo produtivo. É apenas um elemento acessório que não responde por nenhuma etapa da produção. Por essa razão, não podem os serviços de manutenção no elevador serem considerados insumos à fabricação e, conseqüentemente, não dão direito a crédito nesta modalidade de creditamento.

39. De outro lado, se o serviço de manutenção do elevador e do compressor de ar aumentar em mais de um ano a vida útil do elevador, os gastos referentes a esses serviços devem ser capitalizados ao valor do bem principal, conforme explanado acima. Nesse caso, eventual apuração de créditos deverá ser feita com base na modalidade aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do art. 3.º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003).

40. No caso concreto, tanto em relação ao elevador quanto ao compressor de ar seria necessário mais detalhamento sobre suas utilizações para que se pudesse responder ao

questionamento, sendo imperativo declarar a ineficácia deste item, nos termos o inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO

41. Conforme menciona a consulente, o fabricante de alimentos está sujeito a rígidas normas de higiene e limpeza, de modo que é exigido dele rigorosa assepsia. Desse modo a consulente utiliza produtos químicos para limpeza e desinfecção do ambiente produtivo e ainda realiza dedetização desse ambiente. Apesar de esses materiais e serviços serem aplicados nas instalações, não fazem parte do ciclo produtivo da consulente. Antes, referem-se mediatamente à produção, e, a exemplo das atividades administrativas, não permitem o creditamento na modalidade insumos.

42. Em vista disso, menciona-se o Regulamento Técnico “Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos”, aprovado pela Portaria nº 326, de 30 de julho de 1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde. Define este Regulamento o conceito de Desinfecção para a Indústria de Alimentos:

3.6 – Desinfecção: é a redução, através de agentes químicos ou métodos físicos adequados, do número de microorganismos no prédio, instalações, maquinários e utensílios, a um nível que não origine contaminação do alimento que será elaborado.

43. Os agentes químicos responsáveis pela desinfecção são os produtos de desinfecção ou desinfetantes. Observa-se que sua função é reduzir os microorganismos presentes nas tubulações, maquinários, tanques etc, a fim de proporcionar que o alimento não seja contaminado com a presença desses organismos.

44. Note que a atuação dos produtos desinfetantes finda com a eliminação dos microorganismos. Durante o processo de fabricação do produto alimentício, não há a presença do produto desinfetante. Sua atuação é prévia à produção, não participando diretamente do processo produtivo.

45. Portanto, os produtos químicos utilizados para realizar a desinfecção vertem sua utilidade em etapa anterior à produção propriamente dita, não sendo considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), conforme explanado na Solução de Divergência supratranscrita.

SERVIÇOS DE LAVAGEM DE UNIFORMES

46. É cediço que a higiene dos uniformes trata-se de um requisito essencial na industrialização de produtos alimentícios. Contudo, como explanado anteriormente, somente se considera insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serviço aplicado diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda. No caso vertente, o serviço de lavagem dos uniformes, por óbvio, não é parte do processo de produção de alimentos. Por consectário, não é possível o creditamento em relação a esse serviço.

TESTES DE QUALIDADE

47. Em relação aos bens e serviços utilizados em testes de qualidade, a Solução de Consulta Cosit n.º 213, de 03 de maio de 2017, publicada no DOU de 09 de maio de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, apresenta as seguintes conclusões:

4) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 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.

48. Como se vê, a Solução de Consulta transcrita conclui que, no caso dos testes de qualidade realizados sobre matérias-primas e sobre produtos em elaboração que ainda não finalizaram sua montagem industrial, permite-se o creditamento ainda que sejam realizados por meio de amostras, pois integram o processo de produção do bem. No caso de testes de qualidade realizados sobre produtos em elaboração que já finalizaram sua montagem industrial, a abrangência dos testes é o critério utilizado para definir se já foi finalizada a etapa de produção ou não: a) se os testes são realizados sobre todos os produtos, significa que a etapa de produção da pessoa jurídica somente se encerra após a realização dos testes (permitindo-se o creditamento em relação aos dispêndios ocorridos durante os testes; b) se os testes são realizados por amostragem, significa que a etapa de produção da pessoa jurídica já havia se

encerrado, tanto que a maioria dos produtos não será testada (vedando-se o creditamento em relação aos dispêndios ocorridos durante os testes).

49. No caso concreto, a consulente não detalha como são realizados os testes de qualidade, sendo necessário declarar a ineficácia do questionamento por falta de detalhamento suficiente à resposta, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, conquanto acima tenham sido fornecidas informações suficientes para elucidar as dúvidas da consulente.

ALUGUEL DE EMPILHADEIRAS, PLATAFORMAS E MÁQUINAS PARA USO NA MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUES, NO CARREGAMENTO DE CAMINHÕES E NA LAVAGEM DA FÁBRICA

50. Nos termos do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

51. Conforme menciona a consulente, o aluguel é contratado junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e diz respeito a empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica.

52. No caso do inciso IV do art. 3º das Leis n.º 10.833, de 2003 e n.º 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “atividade da empresa”. Portanto, não há a estrita vinculação ao processo produtivo do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.833, de 2003 e n.º 10.637, de 2002.

53. Contudo, é necessário ressaltar que há restrições para apuração de créditos dessa modalidade em relação a aluguel de veículos. Acerca do assunto, a Solução de Consulta Cosit n.º 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

“ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei n.º 10.833, de

2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º II, IV e IX

(...)

15.2 Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

15.3 Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário — que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente —, **para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.**

15.4 Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”
(grifou-se)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifou-se)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (grifou-se)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de **caminhões chassi** com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e **caminhão monobloco** com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8^o As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7^o desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3^o Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9^o Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei n^o 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1^o da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2^o e 3^o das Leis n^{os} 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1^o desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n^o 11.727, de 2008)

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, **máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves**, utilizados na atividade da empresa;

V - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei n^o 11.196, de 2005)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1^o a 3^o, 5^o a 10, 17 e 19 do art. 8^o desta Lei e no art. 58-A da Lei n^o 10.833, de 29 de dezembro de

2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de **máquinas** ou **veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de **máquinas** e **veículos** classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.” (grifou-se)

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

“Art. 14. As vendas de **máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens**, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008)

(...)

§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens** objetos da suspensão referida no **caput** deste artigo.

§ 8º O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, classificados na posição 73.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul, relacionados pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

§ 10. Os **veículos** adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pela Secretaria Especial de Portos. (Incluído pela Lei nº 11.726, de 2008)” (grifou-se)

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004:

“Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

(...)

II – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;” (grifou-se)

15.5 Também em atos de regulamentação tributária não se vê, na prática legislativa, o emprego de um pelo outro dos termos. A título de exemplo, reproduzem-se dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, do Decreto nº 7.217, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010, e do Decreto nº 6.582, de 26 de setembro de 2008, que dispõe sobre o **REPORTO**:

Decreto nº 3.000, de 1999:

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

(...)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

(...)

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;” (grifou-se)

Decreto nº 7.217, de 2010:

“Art. 48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

(...)

II - as **máquinas**, os **equipamentos**, os **veículos**, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º);

(...)

Art. 54. São isentos do imposto:

(...)

*XXIII - os **veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos**, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º);*

(...)

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1º, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

*I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;*

*II - caminhonetas, furgões, picapes e **veículos** automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;*

*III - **veículos** automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;*

IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;

*V - tratores, **máquinas** rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;*

*VI - carroçarias para **veículos automotores** em geral;*

(...)"(grifou-se)

Decreto nº 6.582, de 2008:

*"Art. 1º Fica estabelecida, na forma do Anexo I, a relação de **máquinas, equipamentos e bens** de que trata o § 7º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - **REPORTO**." (grifou-se)*

(...)

16. *Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, **quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente.** Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.” (grifos e negritos no original)*

54. No caso concreto, a consulente menciona aluguel de “*empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica*”.

55. Quanto às *empilhadeiras*, não resta dúvida que se trata de veículos, sendo vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos dispêndios com sua locação.

56. Em relação às plataformas e máquinas, também se vislumbra que algumas delas são veículos, dadas as atividades citadas pela consulente (“organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção”). Contudo, não há informações suficientes na consulta para essa identificação, sendo necessário declarar a ineficácia do questionamento por falta de detalhamento suficiente à resposta, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, conquanto acima tenham sido fornecidas informações suficientes para elucidar as dúvidas da consulente.

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

57. Conforme relatado, a consulente questiona sobre a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos e sobre a possibilidade de aplicação de correção monetária sobre os créditos.

58. Quanto à apropriação extemporânea de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 311, de 14 de junho de 2017, publicada no DOU de 21 de junho de 2017, (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.

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

“29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.”

30. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos das exações em comento é o desconto do valor dessas contribuições no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

31. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de ressarcimento desses créditos em dinheiro ou de sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

32. Assim, desde que presentes as hipóteses legais específicas, ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

Lei nº 11.033, de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei nº 11.116, de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

33. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedidos de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.

34. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit n.º 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto n.º 20.910, de 1932:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Os direitos creditórios referidos 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, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

35. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto n.º 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.

36. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012.”

60. Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB n.º 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB n.º 1.252, de 1º de março de 2012:

Instrução Normativa RFB n.º 1.015, de 5 de março de 2010

“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, **umentar ou reduzir os valores de débitos já informados** ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora. [sem grifo no original]”

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013) [sem grifo no original]

62. Assim, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deve ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), conforme o art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, já revogada, mas que ainda produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

63. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro 2012 (pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real), deverá também ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), mediante transmissão de novos arquivos digitais, quanto da DCTF, conforme o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

64. Ainda, cumpre ressaltar que na apuração extemporânea de créditos, sem embargos ao reconhecimento do direito creditório sobre estas operações pretéritas, deve a pessoa jurídica observar a natural e racional impossibilidade de o valor dos créditos das contribuições constituírem simultaneamente, em relação a uma mesma operação, direito de crédito e custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos, conforme elucidado pela RFB através do ADI SRF nº 3, de 29 de março de 2007, que estabelece.

“Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.”

65. No tocante à possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que não são aplicáveis as regras relativas à restituição de tributos pagos indevidamente, pois não se trata desta hipótese.

66. Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em regra somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e somente em algumas situações específicas, legalmente estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, como ocorre no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e a receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16). Ademais, salienta-se que deve ser observado o prazo prescricional para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade das contribuições explanado acima.

67. No que diz respeito à atualização monetária em relação aos créditos apropriados extemporaneamente pela consulente, é clara a impossibilidade, por expressa vedação legal:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.

Conclusão

68. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no caso de pessoa jurídica industrial:

a) há a possibilidade de creditamento, na modalidade 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 aos dispêndios com aquisição de partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, eventual direito de creditamento deve ser perquirido com base na modalidade aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

b) não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade 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). Se esses gastos aumentarem em mais de um ano a vida útil do bem, eventual direito de creditamento deve ser perquirido com base na modalidade aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

c) não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo;

d) não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre gastos com lavagem de uniformes de funcionários;

e) não é permitido apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

f) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

g) é vedada a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente;

h) é ineficaz a consulta na parte que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contém os elementos necessários à sua solução.

Assinado digitalmente
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do 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. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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

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