



Solução de Consulta nº 235 - SRRF08/Disit

Data 22 de setembro de 2011

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços prestados para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que essas partes e peças não sejam incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços prestados para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, desde que essas partes e peças não sejam incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária. O processo de consulta de que tratam os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 43 a 56 do Decreto nº 70.235, de 1972, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro. Dada a finalidade para a qual está voltado, o processo de consulta não é o meio adequado para esclarecer dúvidas relativas a

questões práticas e operacionais sobre a forma correta de proceder à apropriação de créditos (segundo a sistemática da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins) que deixaram de ser contabilizados a seu tempo, ou seja, apropriação extemporânea dos referidos créditos. Para tal fim, a RFB mantém em sua unidade os serviços de orientação denominados “Plantão Fiscal”.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, c/c art. 46.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A interessada protocolizou consulta administrativa versando sobre o aproveitamento dos créditos, no contexto da sistemática da não-cumulatividade, da Contribuição para o PIS/Pasep, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins -, de que trata a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Informa ser pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo da produção de máquinas e bens de capital de grande porte.

2 Após exposição, a consulente questiona se:

1º) É cabível a contabilização de créditos relacionados com gastos nas *“aquisições de acessórios, dispositivos e materiais de reposição para equipamentos e máquinas industriais, ferramentais e moldes, não incluídos entre os bens do ativo imobilizado, bem como dos serviços de conserto e restauração em máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo”*;

2º) Além disso, questiona se os créditos que deixaram de ser apurados ao seu tempo, podem sê-lo de forma extemporânea, conforme previsto no §4º, do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, observado o prazo decadencial de 05 anos.

3 O contribuinte informa, ainda, que a consulta é feita tendo por base a interpretação do disposto no inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e que, no seu entendimento, os referidos dispêndios tem por objeto bens e serviços caracterizados como insumos no processo produtivo da empresa.

Fundamentos

4 Inicia-se a análise reproduzindo-se os dispositivos legais pertinentes à matéria. Nesse sentido, no que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não-cumulativa, o inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, estabelece a possibilidade do desconto de créditos originados a partir da aquisição de insumos, nos seguintes termos:

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

(...)

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

5 A lei acima mencionada foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, a qual, no § 5º, do art. 66, traz a definição do que é considerado insumo para efeitos de apuração dos créditos da referida contribuição:

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

6 Já com relação à Cofins não-cumulativa, a permissão para o acúmulo de créditos decorrente da compra de insumos está disciplinada no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que de forma idêntica estabelece:

“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;”

7 A referida lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seu art. 8º, § 4º, conceitua “insumo”, tal qual o faz a IN SRF nº 247/2002:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

8 Percebe-se, pelos dispositivos transcritos, que os atos normativos que regulamentaram tanto o PIS/Pasep não-cumulativo, quanto a Cofins não-cumulativa dão tratamento idêntico ao conceito de insumo, o que faz com que seja possível uma análise conjunta de ambas as contribuições para a elucidação da questão.

9 Da definição de insumo, mencionada, na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

10 Além disso, frise-se, só podem ser caracterizados desta forma aqueles componentes que sejam diretamente utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Estão fora do conceito, portanto, quaisquer materiais que sejam empregados em atividades que não diretamente exercidas sobre o produto em fabricação, ou seja, em atividades-meio da empresa.

11 Da mesma forma, foram expressamente excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica. Isso se deve ao fato de que os bens contabilizados no ativo imobilizado poderão gerar créditos decorrentes da depreciação futura na medida em que esta for sendo apurada, de acordo com o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III; e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III. Essa vedação torna-se relevante para o caso sob análise no tocante às partes e peças adquiridas quando estas representarem um acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra a sua aplicação. Consoante o estabelecido no art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), quando verificada essa hipótese, os bens devem ser incorporados ao ativo imobilizado da empresa, não mais caracterizando-se como insumos.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

(...)

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

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

12 Portanto, os dispositivos e materiais de reposição para equipamentos e máquinas industriais, utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda, são consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativas, desde que os referidos materiais sofram alterações

decorrentes de ação diretamente exercida sobre o bem fabricado ou produzido e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

13 Quanto aos serviços utilizados na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas IN SRF n.º 247, de 2002, e IN SRF n.º 404, de 2004, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

14 Logo, **os serviços de manutenção realizados nas máquinas e equipamentos mencionados no parágrafo 12 (doze), utilizados diretamente no processo produtivo, podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de produção ou fabricação de bens destinados à venda, enquadrando-se, desta forma, no conceito de insumo.**

15 Registre-se que as considerações feitas no parágrafo 11 (onze), sobre as partes e peças que ao serem agregadas ao bem de capital resultem em um aumento de vida útil superior a um ano, valem também para os serviços de conserto e manutenção prestados por pessoas jurídicas. Se, a partir desta manutenção, o bem sofrer um acréscimo de vida útil dessa magnitude, o valor da referida prestação do serviço deve ser agregado ao valor do ativo para que os créditos do PIS/Pasep e da Cofins sejam gerados proporcionalmente à sua depreciação.

16 Para finalizar, cabe registrar que a Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, ao instituir a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, determinou que:

(...)

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º 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. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses :

(...)

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.”

(...)

“Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.”

17 Destarte, a partir de 1º de maio de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou

produtos destinados à venda também geram créditos, desde que atendam a todos os requisitos legais e regulamentares supracitados e às disposições da Lei nº 10.865, de 2004.

18 O segundo questionamento da consulente versa sobre a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

19 É possível essa apropriação extemporânea, porém o fundamento do §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica ao caso em tela. O citado dispositivo informa que “*O crédito não **aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*”. Por “não aproveitado”, deve-se entender aquele crédito apropriado, constituído, escriturado, porém não aproveitado, ou seja, não utilizado para o abatimento do valor da contribuição a pagar.

20 Situação diversa ocorre com relação ao caso em comento, haja vista que os créditos os quais a consulente pretende “tomar” (em seus dizeres), referem-se a fatos geradores já ocorridos, não tendo esses créditos, ainda, sido contabilizados.

21 Percebe-se que a questão suscitada pela interessada não é a descrita pela norma, mas, sim, a situação na qual não foram computados todos os créditos que a consulente crê ter direito, e deseja operacionalizar a apropriação de tais créditos.

22 Com relação a essa operacionalização, cumpre informar que tal matéria foge do escopo do processo de consulta tributária, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, c/c art. 46, uma vez que não relacionada com a interpretação da legislação - assunto que caberia analisar em pleito de consulta -, e, sim, a forma pela qual a pessoa jurídica deve proceder para efetuar a apropriação daqueles créditos não contabilizados em momento próprio.

23 Por fim, cumpre informar que dúvidas procedimentais desse tipo podem, e devem, ser sanadas junto aos serviços denominados de “plantão fiscal”, os quais são mantidos nos centros de atendimento ao contribuinte – CACs vinculados às várias Unidades da Receita Federal do Brasil, conforme a competência que lhes é atribuída pelos art. 227, c/c art. 228, do Regimento Interno da RFB aprovado, pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010.

Conclusão

24 Pelo exposto, proponho seja solucionada a presente consulta, declarando-se que:

24.1 Os dispositivos e materiais de reposição para equipamentos e máquinas industriais, empregados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para efeito de desconto de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos, desde que esses equipamentos sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação e não estejam incluídas no ativo imobilizado.

24.2 Os serviços de conserto e restauração em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo de fabricação de bens destinados à venda, podem ser enquadrados no conceito de insumo para efeito de desconto de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos.

24.3 Dúvidas com relação a como proceder à apropriação de créditos que deixaram de ser contabilizados a seu tempo, ou seja, apropriação extemporânea dos referidos créditos, devem ser sanadas no centro de atendimento ao contribuinte ou no plantão fiscal vinculado à Unidade da Receita Federal do Brasil da circunscrição do contribuinte. Portanto, o segundo questionamento da consultante é declarado ineficaz com fundamento no art. 52, I, c/c art. 46, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRB mat. 1295046

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit -, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N.º 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1.º/12/2009)

(JMA)