



Solução de Consulta nº 133 - Cosit

Data 17 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.

Na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º.

As orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

O custo de aquisição do ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.

As despesas referentes à aquisição de serviços (i) adquiridos de pessoas jurídicas e (ii) vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, e que resultem em aumento da vida útil das máquinas e equipamentos em questão superior a um ano, podem ser incluídas na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade 'depreciação e amortização de máquinas e equipamentos' realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, desde que atendidas as exigências da legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 16, DE 24 DE OUTUBRO DE 2013 (DOU de 6/11/2013).

Dispositivos Legais Decreto-Lei nº 9.295, de 1946, art. 6º, “f”; Lei nº 10.833, arts. 3º e 15; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; e NBC TG 27.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.

Na apuração não cumulativa da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º.

As orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

O custo de aquisição do ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.

As despesas referentes à aquisição de serviços (i) adquiridos de pessoas jurídicas e (ii) vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, e que resultem em aumento da vida útil das máquinas e equipamentos em questão superior a um ano, podem ser incluídas na apropriação de créditos da Cofins na modalidade ‘depreciação e amortização de máquinas e equipamentos’ realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, desde que atendidas as exigências da legislação de regência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 16, DE 24 DE OUTUBRO DE 2013 (DOU de 6/11/2013).

Dispositivos Legais Decreto-Lei nº 9.295, de 1946, art. 6º, “f”; Lei nº 10.833, arts. 3º e 15; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; e NBC TG 27.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. AUSÊNCIA DA IDENTIFICAÇÃO DE DISPOSITIVO A SER INTERPRETADO. INEFICÁCIA.

É ineficaz, não produzindo efeitos, a consulta que não indicar o dispositivo da legislação que pudesse ensejar dúvida sobre sua interpretação ou aplicação.

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

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa dedicar-se à *extração, beneficiamento e comércio atacadista de minério de ferro*.

2 A consulente informa que, para a prática de suas atividades econômicas e do seu objeto social, (...) adquire máquinas e equipamentos que integram o seu ativo imobilizado.

3 Acrescenta que ela *contrata constantemente serviços vinculados à instalação, montagem e manutenção das referidas máquinas e equipamentos, tais serviços são essenciais para a implantação das máquinas e equipamentos no processo produtivo, que consiste desde a extração até a disponibilização do minério extraído para a venda*.

4 Esclarece que, para fins de reconhecimento contábil do ativo imobilizado, a Consulente considera o custo de aquisição das máquinas e equipamentos, bens tangíveis, e os demais gastos para colocar o bem em condição de uso e os custos incorridos posteriormente com a manutenção dos mesmos, desde que aumentem a vida útil do bem.

5 Transcreve a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, e § 1º, III, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, e § 1º, III, e a Lei nº 11.774, de 2002, art. 1º, § 1º.

6 Relata que, com base nesses dispositivos legais a Companhia apropriou créditos de PIS e de COFINS sobre as aquisições de máquinas e equipamentos realizadas a partir de julho de 2012 e destinadas ao seu processo de extração e produção mineral de forma integral e imediata. Porém, não foram apropriados créditos destas contribuições sobre as aquisições de serviços – de instalação, montagem e manutenção, muito embora tais serviços sejam integrantes do custo contábil destas máquinas e equipamentos e contabilizados como ativo imobilizado.

7 Explica que, neste contexto, a Consulente entende que além do custo de aquisição direto das máquinas e equipamentos utilizados no seu processo de produção, os demais custos com implantação, montagem e manutenção de tais bens, registrados no ativo imobilizado como custos diretamente atribuíveis, devem ensejar o direito ao crédito de forma integral e imediata, da mesma forma como foram apropriados os créditos sobre a aquisição

das máquinas e equipamentos, nos moldes do disposto no § 1º do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008.

8 Isso posto, indaga:

1) É correto o entendimento de que são passíveis de apropriação de créditos de PIS e de COFINS, nos moldes preconizados no art. 1º e no respectivo § 1º, da Lei nº 11.774/2008, sobre as aquisições de serviços vinculados à instalação e montagem de máquinas e de equipamentos utilizados no processo de extração e produção mineral, em conjunto com a apropriação do crédito referente à aquisição dos respectivos equipamentos?

2) É correto o entendimento de que são passíveis de apropriação de créditos de PIS e de COFINS, nos moldes preconizados no art. 1º e no respectivo § 1º, da Lei nº 11.774/2008, sobre as aquisições de serviços vinculados à manutenção de máquinas e de equipamentos utilizados no processo de extração e produção mineral, aumentando a vida útil destes ativos em mais de 1 (um) ano?

3) Caso as respostas das questões acima tenham sido afirmativas, como deverá proceder a Consulente para apropriar extemporaneamente os créditos de PIS e de COFINS relativamente aos últimos 5 (cinco) anos-calendários?

4) É possível a apropriação do crédito de forma extemporânea sem a necessidade de retificação das respectivas declarações? Em caso negativo, como se dará então a informação do crédito extemporâneo na EFD contribuições?

Fundamentos

Preliminares

9 O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

10 A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

11 A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo

Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

12 Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

CRÉDITOS VINCULADOS AO ATIVO IMOBILIZADO, DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS – SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA

13 A primeira pergunta da consulente diz respeito à possibilidade de incluir na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, os dispêndios referentes à aquisição de serviços vinculados à instalação e à montagem de máquinas e equipamentos utilizados no processo de extração e produção mineral, em conjunto com a apropriação do crédito referente à aquisição dos respectivos equipamentos.

14 No que tange à apuração do crédito vinculado ao ativo imobilizado, cabe, inicialmente, a leitura de dispositivos selecionados dos diplomas legais já referidos:

Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

§ 1º 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 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 19. **Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado** o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - encargos associados a **empréstimos** registrados como custo na forma da **alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - **custos estimados de desmontagem e remoção** do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

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)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 21. **Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo.** (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do **caput** não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do **caput**, **fica vedado** o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - encargos associados a **empréstimos** registrados como custo na forma da **alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

*II - **custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.** (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II - nos incisos **VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...) (grifei)

15 Apresenta igual pertinência à temática ora analisada o disposto no art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, abaixo transcrito:

*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)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

*I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre **o valor correspondente ao custo de aquisição do bem**, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

*II – **na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004**, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente a 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

(...) (grifei)

CUSTO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, SEGUNDO A NBC TG 27

16 A partir da edição da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, passou a constar explicitamente do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, a atribuição legal do Conselho Federal de Contabilidade relativa à edição de normas técnicas contábeis:

Decreto-Lei nº 9.295, de 1946: Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

(...)

*f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e **editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.***
(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

(grifei)

17 A Resolução CFC nº 1.177, de 24 de julho de 2009, teve sua denominação alterada para NBC TG 27, por força da Resolução CFC nº 1.329, de 18 de março de 2011, mudança realizada com fundamento no art. 6º, "f", do Decreto-Lei nº 9.295, de 1946.

18 Dito isso, cabe a leitura de alguns dispositivos da NBC TG 27 que, em sua redação atual, assim dispõe:

Definições

6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

(...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) **é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e**

(b) *se espera utilizar por mais de um período.*

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

(...)

Elementos do custo

16. O **custo de um item do ativo imobilizado** compreende:

-
- (a) **seu preço de aquisição**, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) **quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias** para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
 - (c) **a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção** do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;**
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais.

18. [...]

(...)

19. Exemplos que **não são custos** de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;
- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.

20. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) *custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;*
- (b) *prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e*
- (c) *custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.*

(grifei)

CUSTOS RELACIONADOS NO ATIVO IMOBILIZADO PASSÍVEIS DE INTEGRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO, SOB A SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

19 Percebe-se que a legislação regente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exclui de forma patente alguns custos associados ao ativo imobilizado, ainda que vinculados diretamente à produção ou à prestação de serviços, quais sejam:

19.1 **mão-de-obra paga a pessoa física;**

19.2 **aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;**

19.3 **encargos** associados a empréstimos registrados como custo em razão de sua vinculação a financiamento para a aquisição do ativo imobilizado, na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

19.4 **custos estimados de desmontagem** e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

20 Cabe aqui salientar que a referência ao custo de aquisição do bem, constante da Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, §1º, inciso I, é análoga à terminologia utilizada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, para indicar o valor dos bens incorporados ao ativo imobilizado.

21 Desse modo, a definição de custo do ativo imobilizado aplicável a quaisquer dos diplomas referidos deverá ser a mesma, assim como as hipóteses de exclusão de determinados custos ou despesas da base de cálculo do crédito a ser apurado na sistemática da não cumulatividade.

22 Noutra volta, observa-se que, além das hipóteses expressamente veiculadas nos diplomas legais pertinentes à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é necessário averiguar, em cada caso concreto, a compatibilidade das disposições constantes da NBC TG 27, isto é, a adequação dos eventos, relacionados na norma contábil como custo direto do ativo imobilizado, à definição tributária do custo do ativo, passível de utilização no cálculo do crédito aferido na apuração das contribuições em comento.

23 Assim, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e

os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável.

AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS VINCULADOS À MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE EXTRAÇÃO E PRODUÇÃO MINERAL QUE RESULTEM EM AUMENTO SUPERIOR A UM ANO DA VIDA ÚTIL DESSES BENS

24 A segunda pergunta da consulente diz respeito à possibilidade de incluir na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, os dispêndios referentes à aquisição de serviços vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo de extração e produção mineral.

25 Esta Coordenação-Geral de Tributação examinou matéria semelhante ao objeto da referida pergunta na Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, cujo inteiro teor encontra-se disponível na página mantida pela RFB na internet e cuja ementa, publicada no Diário Oficial da União de 06.11.2013, aduz:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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 nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, "a".

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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 Contribuição para o PIS/Pasep.

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

26 Por reproduzir o entendimento constante na Solução de Consulta Cosit nº 16, de 2013, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada a ela, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

27 Os excertos da Solução de Consulta Cosit nº 16, de 2013 relevantes para a presente solução de consulta são os seguintes:

12. Nesse ponto, cabe trazer a lume a Solução de Divergência nº 35, de 29 de setembro de 2008, que trata dos créditos gerados pelas despesas com partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda. Observe-se que seria ilógico permitir o crédito nessa

hipótese e não permiti-lo quando atinente às despesas de partes e peças empregadas em equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços, já que as despesas de manutenção visam a manter a atividade da empresa, seja essa a produção de bens ou a prestação de serviços. Transcreve-se a seguir sua ementa e trecho explicativo colhido de sua fundamentação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa. Créditos. Insumos.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.”

TRECHO DA FUNDAMENTAÇÃO DA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA

*“17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não em contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado.”
(g.n.).*

13. *A ressalva quanto à não inclusão das partes e peças no ativo imobilizado justifica-se pelo fato de que, uma vez ativado, o bem deixa de ser considerado insumo e passa a gerar crédito com base na despesa de depreciação, conforme estabelecem os arts. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.*

14. *Sobre a obrigatoriedade de inclusão no ativo imobilizado, o art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece:*

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

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

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

[...]”

15. *Sendo assim, se a substituição de partes e peças resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, não podem essas despesas serem admitidas como insumos, mas como acréscimo ao valor constante do ativo imobilizado.*

16. *Outrossim, por certo os serviços de manutenção sem o fornecimento de materiais também geram crédito da sistemática não cumulativa quando realizados nos veículos utilizados na prestação dos serviços de transporte.*

28 Portanto, as despesas referentes a serviços (i) adquiridos de pessoas jurídicas e (ii) vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo de extração e produção mineral que resultem em aumento superior a um ano da vida útil desses bens podem ser incluídas na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade ‘depreciação e amortização de máquinas e equipamentos’ realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, desde que atendidas as exigências da legislação de regência. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 16, DE 2013.

Apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e necessidade de retificação das declarações entregues anteriormente pela consultante

29 A terceira e a quarta pergunta da consulta referem-se à forma de apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e à possibilidade de a

consulente apropriar tais créditos sem que ela precise retificar declarações entregues anteriormente à Receita Federal.

30 Como a interessada não cita nenhum dispositivo jurídico referente a essas matérias, essas duas perguntas são ineficazes, nos termos do art. 18, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

31 Recomenda-se que a consulente examine o conteúdo da Solução de Consulta Cosit nº 319, de 20 de junho de 2017, que talvez esclareça algumas de suas dúvidas. O inteiro teor da referida solução de consulta está disponível na página mantida pela Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br), e sua ementa, publicada no DOU de 28.06.2017, aduz:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.

Quanto à apuração do crédito da Cofins previsto no inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre outras regras, destaca-se que:

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 168; art. 3º, VI, §14, §16, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº

10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 11.727, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.

Quanto à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso VI do caput art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, entre outras regras, destaca-se que:

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 168; art. 2º, caput, art. 3º, VI da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

32 Finalizando, registra-se que, caso deseje, a consultante pode corrigir os problemas apontados e apresentar nova consulta com as perguntas declaradas ineficazes (ressalta-se que essa possível nova consulta deverá tratar de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária, e não de aspectos operacionais de adimplemento de obrigações acessórias).

Conclusão

33 Com base no exposto, conclui-se que:

a) na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e

amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º;

b) as orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade;

c) o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável;

b) as despesas referentes à aquisição de serviços (i) adquiridos de pessoas jurídicas e (ii) vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, e que resultem em aumento da vida útil das máquinas e equipamentos em questão superior a um ano, podem ser incluídas na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade 'depreciação e amortização de máquinas e equipamentos' realizada com base na Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, *caput* e § 1º, desde que atendidas as exigências da legislação de regência. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 16 – COSIT, DE 2013, e

c) são ineficazes a terceira e a quarta pergunta da presente consulta, por não indicarem o dispositivo da legislação que pudesse ensejar dúvida sobre sua interpretação ou aplicação.

(Assinado digitalmente)

RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinado digitalmente)

KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

(Assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

(Assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

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

(Assinado digitalmente)

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