



---

## Solução de Consulta nº 306 - Cosit

**Data** 17 de dezembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

PROGRAMA DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DA INDÚSTRIA DE SEMICONDUTORES. PADIS. PARTES E PEÇAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. INSUMO. DESPESA.

Os benefícios do Padis de que trata o art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007, aplicam-se aos itens listados no Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007, quando esses forem incorporados ao ativo imobilizado da habilitada no programa, no sentido de contabilizados como tal, mesmo no caso de partes e peças utilizadas na manutenção, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado. Na hipótese desses ou quaisquer itens serem tidos como despesas, somente farão jus aos benefícios enquanto insumos constantes do Anexo III do referido Decreto.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, art. 3º; Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007, art. 13.

## **Relatório**

O interessado protocolou a presente consulta sobre o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (Padis), para solicitar a interpretação do art. 3º da Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, que dispõe sobre a aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente.

2. A consulente defende a aplicação dos benefícios do referido programa às partes e peças que adquire nos mercados interno ou externo, destinadas à manutenção preventiva, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado, a despeito de tais partes e peças serem contabilizadas como despesa. Para defender a sua interpretação, elaborou os argumentos resumidos nos seguintes subitens.

2.1. O termo “incorporação” do dispositivo legal questionado deve ser entendido como “destinação e integração material/corpórea” ao ativo imobilizado, em consonância com a interpretação literal demandada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Desse modo, as partes e peças que estiverem na lista do Anexo II do Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007, fariam jus aos benefícios do Padis, mesmo que utilizadas para a manutenção, reparo ou conserto, pois destinadas à incorporação física nas máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado.

2.2. São elencados alguns itens contidos no referido Anexo II, a título de exemplo, para descrever a natureza de tais objetos e como a sua utilização na manutenção, reparo ou conserto de máquinas e equipamentos acarretariam na incorporação daqueles a esses. Ou seja, a intenção da legislação seria conceder os benefícios do Padis também às partes e peças, já que essenciais ao desenvolvimento das atividades incentivadas pelo programa, posto que garantiriam a continuidade da operação regular e a vida útil dos ativos imobilizados.

2.3. O critério estabelecido pelo art. 346 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999) para “ativação” de partes e peças para manutenção quando do acréscimo de vida útil superior a 1 ano do ativo imobilizado a que se destinam, não significa que apenas essas partes e peças cumpririam o requisito da destinação ao ativo imobilizado. Isto porque tal critério é mera técnica de apresentação de informação contábil de acordo com o aspecto temporal de reconhecimento de despesa, ou seja, mesmo as partes e peças não contabilizadas no ativo mas registradas como despesa, destinam-se igualmente ao ativo imobilizado, uma vez que estariam a esse incorporadas.

2.4. As partes e peças utilizadas na manutenção e reparo já seriam consideradas como insumo empregado (incorporado) ao ativo imobilizado, para fins de registro do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme suposto entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, que por sua vez teria se baseado no entendimento da Solução de Divergência nº 35, de 29 de setembro de 2008.

2.5. O referido Anexo II abarcaria não apenas os itens registrados no ativo imobilizado, mas também os insumos que lhe são destinados, em conformidade com o art. 13, § 1º, inc. I do Decreto nº 6.233, de 2007, porquanto este dispositivo faria referência aos insumos relacionados nos Anexos II a IV. Existiria diferença entre os insumos listados no Anexo II daqueles elencados no Anexo III, ao considerar que este é intitulado “**Insumos para emprego nas atividades vinculadas aos produtos finais**”, enquanto aquele abarcaria os insumos “**incorporados ao ativo imobilizado, para emprego nas atividades vinculadas aos produtos finais**”. A segregação se justificaria pelos requisitos impostos a cada tipo de insumo, pois enquanto os insumos do Anexo III devem atender aos critérios “insumo-produto ou insumo-capacidade” (art. 7º, § 4º do Decreto nº 6.233, de 2007), o critério para os insumos do Anexo II seria o emprego/incorporação nos bens do ativo imobilizado.

2.6. A tese defendida pela consulente seria a que melhor harmoniza as disposições do art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007, com as disposições do Decreto nº 6.233, de 2007, porque uma interpretação de que fariam jus aos benefícios do Padis apenas os itens listados no Anexo II contabilmente registrados no ativo imobilizado, acarretaria em ilegalidade do inc. I do parágrafo 1º do art. 13 do Decreto nº 6.233, de 2007, por conta da já mencionada

referência expressa à existência de insumos trazidos pelo Anexo II, combinada com o suposto entendimento firmado pela Receita Federal de que partes e peças de manutenção não passíveis de reconhecimento como “adição” ao ativo imobilizado devem ser tidas como insumos.

3. Por fim, a consultante indaga a correção da sua linha de interpretação, nestes termos:

Por se tratarem de bens destinados ao desenvolvimento das atividades beneficiadas pelo Padis, que se encontram listados no Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007, a consultante entende que as partes e peças utilizadas na manutenção preventiva, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado, **que não são contabilmente registradas como adição de custo ao ativo imobilizado (sendo, portanto, tratados contabilmente como despesas)**, são passíveis de fruição dos benefícios fiscais do Padis na condição de insumos incorporados aos bens do ativo imobilizado, na forma do que preceitua o art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007. (grifos do original)

## Fundamentos

4. Preliminarmente, cabe alertar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) é o instrumento de que se utiliza o contribuinte para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, não se constituindo, portanto, em instrumento declaratório de condição ou de atendimento aos requisitos exigidos pela legislação do Padis por parte da consultante.

5. Isto porque o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, visto que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais se aplica a Solução de Consulta.

6. Em resumo, a Lei nº 11.484, de 2007, concedeu os benefícios decorrentes do Padis em duas hipóteses. A primeira no seu art. 3º, para as aquisições no mercado interno, assim como para as importações, de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos a serem incorporados ao ativo imobilizado da habilitada no programa, desde que utilizados nas atividades especificadas nos incisos I a III do art. 2º da Lei. E a segunda no seu art. 4º, quando das vendas dos dispositivos elencados nos incisos I a III do art. 2º da Lei:

### Lei nº 11.484, de 2007

Art. 3º No caso de **venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente** no mercado interno **ou importadora**, destinados às atividades de que tratam os incisos I a III do caput do art. 2º desta

Lei, ficam reduzidas a zero as alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I – da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis; e

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

§ 1º As reduções de alíquotas previstas no caput deste artigo **alcançam também as ferramentas computacionais (softwares) e os insumos destinados às atividades de que trata o art. 2º desta Lei** quando importados ou adquiridos no mercado interno por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

§ 2º As disposições do caput e do § 1º deste artigo alcançam **somente os bens ou insumos relacionados em ato do Poder Executivo.**

(...)

§ 5º Conforme ato do Poder Executivo e projeto aprovado nas condições e pelo prazo nele fixados e desde que destinados às atividades de que tratam os incisos I a III do caput do art. 2º desta Lei, poderá também ser reduzida a zero a alíquota do Imposto de Importação - II incidente sobre máquinas, aparelhos, instrumentos, equipamentos, ferramentas computacionais (software), para incorporação ao seu ativo imobilizado, e matéria-prima e insumos importados por pessoa jurídica beneficiária do Padis. (Redação dada pela Lei nº 13.159, de 2015)

(...)

Art. 4º **Nas vendas** dos dispositivos referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º desta Lei, **efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padis**, ficam reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I – a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas;

II – a 0 (zero) as alíquotas do IPI incidentes sobre a saída do estabelecimento industrial; e

III – em 100% (cem por cento) as alíquotas do imposto de renda e adicional incidentes sobre o lucro da exploração. (grifo nosso)

7. Conforme destacado no parágrafo 2º do art. 3º transcrito acima, os bens ou insumos devem constar em ato do Poder Executivo. Assim, o Decreto nº 6.233, de 2007, elencou tais itens nos seus Anexos II, III e IV, do seguinte modo:

**Decreto nº 6.233, de 2007**

Art. 13. O benefício de redução das alíquotas, de que trata o art. 2º, alcança somente as importações e as aquisições, no mercado interno, de:

I - **máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos**, relacionados no **Anexo II** deste Decreto; (Redação dada pelo Decreto nº 6.887, de 2009)

II - **insumos** relacionados no **Anexo III** deste Decreto; e

III - **ferramentas computacionais (softwares)** relacionados no **Anexo IV** deste Decreto. (grifo nosso)

8. A consulta versa sobre a aquisição/importação pela consulente, habilitada no Padis, de partes e peças para manutenção, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado, a partir da aplicação do art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007. Conforme destacado acima, o § 2º do art. 3º restringe os benefícios do programa aos itens elencados nos anexos do Decreto nº 6.233, de 2007.

9. No caso, a consulente alega que as partes e peças se encontram devidamente listadas no Anexo II, citando de modo não exaustivo, isto é, a título de exemplo, itens usualmente adquiridos para a realização de manutenções preventivas ou corretivas nos equipamentos por ela empregados nas atividades fabris ordinárias e em pesquisa e desenvolvimento (P&D).

10. Contudo, não é demais reiterar que esta consulta não se presta a confirmar se tais bens estão corretamente classificados no referido Anexo II, porque para tal seria necessário conferir a correta classificação fiscal alegada pela consulente, o que não cabe ao presente instrumento. O que importa a presente consulta é a correta interpretação do dispositivo legal ao fato determinado pelo sujeito passivo, ou seja, a aplicação do indigitado art. 3º às partes e peças utilizadas na manutenção preventiva, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado, quando registradas como despesas. Logo, parte-se do pressuposto que tais partes e peças estão elencadas no Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007.

**Da interpretação literal e gramatical**

11. Postula-se a aplicação do art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007, o qual determina que fazem jus aos benefícios do Padis as máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado da habilitada no programa. A consulente entende que o termo “incorporação” não pode ter outra acepção que não a destinação enquanto integração corpórea a um bem do ativo imobilizado. O sentido corrente do termo teria como pressuposto a incorporação física ou material de um bem em outro.

12. A consulente invoca a interpretação literal do art. 111 do CTN, utilizando definições extraídas de dois dicionários, um de língua portuguesa e outro jurídico. Preliminarmente, tal leitura estaria correta. Porém, como será explicado nesta fundamentação, a correta interpretação parte de uma sutil mudança de perspectiva. O sentido de “incorporação ao ativo imobilizado” quer dizer, antes de tudo, o reconhecimento no ativo imobilizado, isto é, a contabilização como ativo, não como custo ou despesa.

13. Ressalte-se que a invocada interpretação literal também é aplicada na presente consulta, posto que envolve regime especial isentivo, quer dizer, regime que desonera o pagamento de determinados tributos. A interpretação literal serve como contraposição a uma interpretação extensiva, ou seja, parte-se de um sentido gramatical para estabelecer um limite interpretativo que não incorra em ampliação indevida de significação. A análise procedida pela consulente denota uma interpretação gramatical restritiva, uma vez que o termo “incorporação” admite múltiplos sentidos, como demonstra os dicionários citados pela consulente:

#### **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa<sup>1</sup>**

**incorporação** s.f. (a1608 cf. DNLeD) ato ou efeito de incorporar(-se) **1 inclusão**, anexação de uma substância ou um elemento em outro ou em um todo (...) **4 p.met.(da acp. 1)** aquilo que é incorporado, integrado, **introduzido**, anexado (...) SIN/VAR admissão, agregação, agrupamento, alistamento, anexação, engajamento, fusão, **inclusão**, junção, mistura, reunião (grifo nosso)

#### **Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva<sup>2</sup>**

Derivado do latim *incorporatio*, de *incorporare* (dar corpo, juntar, unir), em sentido geral e amplo quer significar a **inclusão, a união, a introdução** ou a *ligação* de uma coisa no *corpo de outra*, a que ficará pertencendo, ou *agremiação, congregação, agrupamento* promovido entre pessoa para a formação de um só corpo.

No primeiro caso, a *incorporação* é a *integração* ou a *implantação* de uma coisa noutra. É a *porção de terra* que se agrega a um terreno ou prédio, para mostrar-se acessão integrante dele. É o *vegetal* que se implanta no terreno para ser identificado com ela. É o edifício que se constrói no imóvel para *imobilizar-se*.

É ainda a inclusão da pessoa para pertencer a uma instituição: *incorporação militar*. (...) (grifo nosso)

14. O sentido gramatical comumente utilizado pela legislação tributária é de inclusão, ou seja, as máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos quando adquiridos ou importados, devem integrar o ativo imobilizado da pessoa jurídica, quer dizer, devem ser incluídos na contabilidade como tal. Isto, contudo, não exclui o sentido aventado pela consulente de incorporação física ou utilização de tais itens em um bem já existente do ativo imobilizado. Isto porque há caso em que o reparo, a conservação ou a substituição de partes e peças, apesar de inicialmente reputadas como despesas, devem ser capitalizadas a fim de servirem de base para depreciação, o que leva a análise dos argumentos sintetizados nos subitens 2.2 e 2.3.

#### **Da natureza dos itens do Anexo II**

15. Além da tese sobre incorporação física nas máquinas e equipamentos registrados no ativo imobilizado, a consulente também invoca a natureza dos itens listados no

<sup>1</sup> HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

<sup>2</sup> SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007, que evidenciaria a intenção do legislador de estender os benefícios do Padis às partes e peças destinadas à manutenção, reparo ou conserto, pelo fato de elas serem essenciais à continuidade das operações regulares dos equipamentos, conquanto empregadas exclusivamente na realização das atividades incentivadas pelo programa.

16. Todos os bens listados nos anexos do Decreto nº 6.233, de 2007, são destinados às atividades incentivadas pelo Padis, que são aquelas de que tratam os incisos I a III do *caput* do art. 2º da Lei nº 11.484, de 2007. Conforme dito anteriormente, os benefícios do programa se restringem aos bens listados no referido Decreto. Portanto, parte-se da premissa de que os itens relacionados nos anexos atendem à natureza das atividades incentivadas, sendo despidendo cogitar a sua natureza, para fins de solucionar esta consulta.

17. Repita-se, esta consulta parte do pressuposto de que as partes e peças estão listados no Anexo II, porquanto o fato foi assim descrito pela consulente. Em outra perspectiva, o que também está sendo questionado é, se o Anexo II somente relaciona itens classificados no ativo imobilizado, ou se também relaciona itens tido como insumos (despesas).

#### **Do registro como despesa**

18. A consulente defende que o fato de haver no RIR/1999 uma regra para registro dos gastos com partes e peças para manutenção como ativo, quando do acréscimo de vida útil superior a um ano do bem a que se destinam, não pode resultar que apenas essas partes e peças cumpram o “critério da destinação ao ativo imobilizado”. Isto porque tal regra consiste em mera técnica contábil de acordo com um critério temporal de reconhecimento de despesa. O RIR foi atualizado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual manteve a previsão do regulamento anterior:

#### **RIR/2018**

Art. 354. 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, *caput*).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do 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; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II).

19. Em que pese as partes e peças para manutenção e reparo serem destinadas a - quer dizer, utilizadas em - um ativo imobilizado já existente, o alegado sentido do “critério da destinação ao ativo imobilizado” é aquele da incorporação enquanto registro contábil conforme dito previamente. Por isso, também deve ser levada em consideração a utilização do termo “incorporação” em consonância com o seu sentido contábil.

---

## Do registro como ativo imobilizado

20. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) publicou o seguinte pronunciamento:

### **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado<sup>3</sup>**

#### **Definições**

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, 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.**

(...)

#### **Reconhecimento**

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

**8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período.** Da mesma forma, se puderem ser **utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado**, também são contabilizados como ativo imobilizado.

(...)

#### **Custos subsequentes**

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, **a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos.** Os custos da manutenção periódica são principalmente **os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças.** A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para **“reparo e manutenção”** de item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento

---

<sup>3</sup> Resolução CFC n.º 2017/NBCTG27(R4), D.O.U de 22 de fevereiro de 2017



após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. **Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos** (grifo nosso)

21. Portanto, para fins contábeis, o item tangível será classificado como ativo imobilizado desde que obedeça ao critério temporal de utilização por mais de um período, o qual se aplica inclusive a sobressalentes, peças de reposição e ferramentas. Destaque-se, ainda, a hipótese dos itens serem utilizados exclusivamente em conexão com um ativo imobilizado, caso em que também serão classificados juntamente a esse.

22. Todavia, o CPC 27 diferencia o custo inicial de um ativo imobilizado do seu custo subsequente. Ou seja, após a contabilização inicial do ativo imobilizado, seu valor pode sofrer ajustes posteriores. Os custos com manutenção periódica como mão-de-obra e produtos consumíveis, amiúde descritos como “reparo e manutenção”, são reconhecidos como despesa. A exceção fica por conta da já mencionada regra do art. 354 do RIR/2018, em consonância com o entendimento contábil aqui exposto.

23. Portanto, as partes e peças para manutenção, reparo ou conserto podem ser classificadas junto ao ativo imobilizado no qual são aplicadas, desde que obedecidos os critérios contábeis e fiscais descritos acima. Tal interpretação não afasta a possibilidade de partes e peças também serem classificadas como despesa.

#### Da interpretação sistemática

24. Considerando que o termo “incorporação” e o tema não se restringem à Lei nº 11.484, de 2007, mas são abordados pela legislação tributária e correlata, a interpretação sistemática também serve de suporte para a solução da presente consulta. Neste sentido, corrobora a interpretação de que a “incorporação ao ativo imobilizado” trata do registro contábil como ativo imobilizado, o uso dessa expressão na legislação dos tributos desonerados pelo Padis, a exemplo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo, instituídos, respectivamente, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

#### 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:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou

importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros **bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”

#### **Lei nº 10.833, de 2003**

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

(...)

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

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; (grifo nosso)

25. É possível o desconto dos créditos da não-cumulatividade relativo às máquinas, equipamentos e outros bens, desde que incluídos, ou seja, classificados contabilmente no ativo imobilizado. É o sentido da norma transcrita acima e aplicado no presente caso.

26. Por outro lado, as hipóteses previstas nos incisos II das Leis transcritas acima, tratam dos bens utilizados como insumos, sendo relevante a diferenciação desses em relação aos bens do ativo imobilizado, conforme bem pontuaram as consultas mencionadas pela consulente, analisadas doravante.

#### **Das partes e peças de manutenção como insumos**

27. A consulente defende que a Solução de Consulta Cosit nº 16, de 2013, estabeleceu o entendimento de que dispêndios com partes e peças utilizadas em manutenção de bens do ativo imobilizado devem ser reconhecidos como “insumos incorporados a esse ativo imobilizado”, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal afirmativa não procede.

#### **Solução de Consulta Cosit nº 16, de 2013**

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”.

#### Fundamentos

(...)

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. (grifo nosso)

28. Conforme destacado acima em “Dispositivos Legais” das ementas, a consulta em questão tem como objeto a aplicação do inciso II do art. 3º, ao passo que o termo “incorporados ao ativo imobilizado” se encontra no inciso VI do art. 3º das respectivas Leis instituidoras. O objeto da mencionada consulta é a caracterização de gastos com partes e peças de reposição como insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Entretanto, firmou-se o entendimento de que tais gastos não podem ser contabilizados no ativo imobilizado, uma vez que perderiam a natureza de insumo, conforme explicitado no item 13 da consulta reproduzida acima.

29. Tal entendimento consta da também invocada Solução de Divergência Cosit nº 35, de 2008. Esta, por sua vez, tinha como objeto a possibilidade de uso dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando calculados sobre o custo de reposição de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, quando as alterações (tais como desgaste, danos e perda de propriedades físicas) dessas partes e peças reparadas ou substituídas ocorrerem sem que elas entrem em contato direto com o bem que está sendo produzido.

#### Solução de Divergência Cosit nº 35, de 2008

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.

### Fundamentos

(...)

16. Como se vê, para decidir sobre o mérito do recurso em análise, é preciso que o interprete busque **o alcance pretendido pelo legislador com a expressão “... 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...”**. Logo, a nosso ver, o entendimento correto da abrangência do citado comando legal é aquele que passa pelo exame de cada processo de industrialização do bem que está sendo produzido destinado à venda.

16.1 Existem, nestes casos, processos simplificados e outros mais complexos, como exemplo de um processo simplificado de produção cita-se a produção de parafuso em que um fio de cobre ou de aço é introduzido em uma máquina e o produto final que é o parafuso sai pronto e acabado do outro lado, que após ser embalado está pronto para ser comercializado. Entretanto, a produção de tecido trata-se um processo bem mais complexo, como descrito na peça de consulta, inicia-se com o tratamento das fibras de algodão e de poliéster, seguido da separação das impurezas decorrentes da colheita. Depois os flocos de fibras são enviados para as máquinas por meio de tubulações com desgaste de correias, rolamentos, bobinas entre outras. Segue-se a fase da tecelagem onde os fios de algodão ou de poliéster são inseridos nos teares que também necessitam de reposição de cabos de aço de acionamento, rolamentos e outras peças que se desgastam nessa fase. Em seguida o tecido produzido passa pelo processo de acabamento onde são realizados inúmeros tratamentos. Com o tecido já produzido passa-se a fase de fabricação dos artefatos como roupa de cama dentre outros, onde as máquinas de costuras automatizadas desenrolam o tecido, transportam, cortam, costuram, etiquetam e dobram o produto final industrializado a ser vendido.

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 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. (grifo nosso)**

30. A divergência instaurada interpretou o art. 66, § 5º, inc. I, alínea “a” da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que disciplina o conceito de insumo enquanto bem que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Solucionou-se a questão afirmando que a ação diretamente exercida deve ser interpretada como ação direta em todo o processo de produção, e não apenas quando há o contato direto de tais insumos com os bens que estão sendo fabricados.

31. Note-se que o uso do verbo “incorporar” destacado no item 17 da Solução de Divergência transcrita acima significa, de fato, a ação de integração material ou corpórea, posto que está se referindo às partes e peças de reposição. Mas a Solução de Divergência também ressaltou como condição a não escrituração de tais bens no ativo imobilizado, justamente por causa da hipótese de um bem vir a ser escriturado no ativo imobilizado, devendo obedecer, neste caso, a sistemática do direito ao crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, nos termos do art. 3º, § 1º, inc. III das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

#### **Da legalidade do Decreto nº 6.233, de 2007**

32. Por fim, os últimos argumentos apresentados pela consulente são aqueles sintetizados nos subitens 2.5 e 2.6. Alega-se a interpretação de que o art. 13, § 1º, inc. I do Decreto nº 6.233, de 2007, ao fazer referência aos insumos relacionados nos Anexos II a IV, está afirmando que dentre os itens relacionados no Anexo II, encontrar-se-iam produtos com a natureza de insumo.

33. Logo, a consulente conclui que “não sendo possível considerar que o legislador admitiu a existência de insumos passíveis de contabilização no ativo imobilizado, resta claro que os insumos empregados na manutenção do ativo imobilizado são passíveis de fruição dos benefícios fiscais do Padis, desde que relacionados no Anexo II. Do contrário, seria forçoso admitir que o inciso I, §1º do artigo 13 do Decreto nº 6.233, de 2007, contrariou a Lei, ao fazer referência à existência de insumos listados no Anexo II do Decreto.”

34. A despeito do instrumento da consulta não versar sobre legalidade da legislação tributária, não é possível constatar nenhuma contradição, já que a consulente parte da premissa equivocada de que não seria possível considerar a existência de insumos passíveis de contabilização no ativo imobilizado. Conforme explicou-se nos itens precedentes, os insumos são tidos, em regra, como despesas, sendo possível a sua escrituração no ativo imobilizado caso atendam aos critérios contábeis ou fiscais. Por isso há insumos listados tanto no Anexo II como no Anexo III, a exemplo das colas de NCM 35.06.

35. O desfecho de todo o arrazoado exposto é que, para fazer jus aos benefícios do art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007, os itens listados no Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007, devem ser aqueles incorporados, isto é, classificados no ativo imobilizado da pessoa jurídica habilitada no programa. Desse modo, itens como “partes e acessórios” de máquinas e

aparelhos são aqueles classificados junto ao item do ativo imobilizado do qual fazem parte, ou seja, incorporadas a esse ativo imobilizado.

36. Por outro lado, na hipótese dos itens classificados como despesa, os benefícios do referido art. 3º somente se aplicam quando tais itens constarem do Anexo III do mencionado Decreto na condição de insumos.

## **Conclusão**

37. Soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que os benefícios do Padis de que trata o art. 3º da Lei nº 11.484, de 2007, aplicam-se aos itens listados no Anexo II do Decreto nº 6.233, de 2007, quando esses forem incorporados ao ativo imobilizado da habilitada no programa, no sentido de contabilizados como tal, mesmo no caso de partes e peças utilizadas na manutenção, reparo ou conserto de bens do ativo imobilizado. Na hipótese desses ou quaisquer itens serem tidos como despesa, somente farão jus aos benefícios enquanto insumo constante do Anexo III do referido Decreto.

À Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

*Assinado digitalmente*

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

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