



Solução de Consulta nº 4.029 - SRRF04/Disit

Data 27 de agosto de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda pela pessoa jurídica.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem 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 ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep.

É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

CRÉDITO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica que produz móveis não pode descontar crédito em relação aos dispêndios relativos à manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício, com base no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. Diferentemente, na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade de fabricação de móveis.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº^{OS} 213, DE 2017, E 99, DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II e VII; Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, arts. 3º, VII, e 15, II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. No regime de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda pela pessoa jurídica.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem 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 ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Cofins.

É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

CRÉDITO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. No regime de apuração não cumulativa da Cofins, a pessoa jurídica que produz móveis não pode descontar crédito em relação aos dispêndios relativos à manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício, com base no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. Diferentemente, na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade de fabricação de móveis.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº^{OS} 213, DE 2017, E 99, DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º, II e VII; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

Relatório

A interessada em epígrafe se dedica a produzir e comercializar móveis para quartos e cozinha. Afirma ter despesas com a manutenção de máquinas e equipamentos e com as edificações e instalações prediais, desejando saber se essas podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Logo abaixo copiam-se partes da consulta:

“(…)

Ocorre que para o bom e normal desenvolvimento de seu processo produtivo a Consulente tem, frequentemente, a necessidade de substituir (repor) certas peças de bens incorporados ao seu Ativo Permanente Imobilizado, utilizados direta e indiretamente no processo produtivo, como também contrata serviços de manutenção desses bens.

Ressaltamos também que, as partes e peças adquiridas não representam acréscimo de vida útil superior a um ano para as máquinas e equipamentos nos quais são empregadas, não sendo classificadas, portanto, no ativo imobilizado.

Tais peças de reposição, entretanto, não são classificadas pela Consulente nesse grupo de contas contábeis, mas sim lançadas como despesas, nos termos do Art. 346 RIR 1999.

(…)

Além das peças de reposição, a Consulente incorre também em gastos com pessoas jurídicas contratadas para executarem serviços de manutenção de bens do seu ativo imobilizado (exemplificativamente, máquinas, equipamentos, caldeiras e fornos) de uso na industrialização de produtos destinados a venda. (...)

(…)

Abaixo exemplificamos a relação das peças de reposição, peças tais, que são essenciais à operacionalização das máquinas do setor produtivo geradoras dos produtos destinados à venda:

(…)

Por outro lado, a Consulente também entende que pode creditar-se de PIS e COFINS de gastos com benfeitorias e instalações em sua atividade empresarial, gastos estes que, também lança, diretamente em conta de despesas, nos exatos termos do artigo 346 RIR/1999:

(…)

Dessa forma, por força de decisões proferidas em processos de consulta na Receita Federal e pelo CARF, levando a efeito o fator “essencialidade” e estas peças são essenciais

para o correto funcionamento das máquinas do processo produtivo da empresa, entendemos que é plenamente viável o direito ao crédito de PIS e COFINS das peças acima arroladas.

Nesse Diapasão, na espécie, a Consulente, pela fundamentação abaixo demonstrada, entende ser beneficiária do aproveitamento do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS referente às despesas acima enumeradas.

(...)

Como a lei de regência desta nova modalidade de tributação do PIS e da COFINS não foi clara quanto às despesas que podem gerar créditos, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004, as quais, por sua vez, limitaram o direito aos créditos. Basicamente, especificaram estes atos administrativos que somente os gastos com insumos, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, poderiam gerar os créditos de PIS e COFINS. Ou seja, igualou o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS ao do IPI, restringindo os créditos as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração.

Atualmente, este é o conceito que vem sendo utilizado pelo órgão de fiscalização federal para a verificação da regularidade da apuração de créditos pelas empresas. Assim sendo, uma empresa que se apropria de créditos das referidas contribuições sobre outros custos que não os estritamente decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração corre o risco de vir a ser autuada pelo Fisco Federal.

Contudo, na esteira de diversas decisões proferidas em processos de consulta, o CARF, ao julgar o recurso voluntário n.º 11020.001952/2006-22 (2ª Turma da 2ª Câmara do CARF), por unanimidade, alargou o conceito de insumo que gera o direito aos créditos de ditas contribuições na modalidade não cumulativa. Inclusive, ampliou o conceito de bens e serviços que geram crédito ao ver dos órgãos consultivos da Receita Federal.

Mais especificamente, todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários, diga-se: essenciais para a operação dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, aproximando o conceito de créditos das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ.

Vejam que, as despesas alhures citadas com as peças de reposição das máquinas do processo produtivo da Consulente, são gastos necessários e essenciais, pois sem estes as máquinas não funcionam e não funcionando, não geram a produção e por consequência a Receita/Faturamento.

Na espécie, o caso julgado diz respeito à glosa de créditos apurados por uma fábrica de móveis sobre valores gastos na aquisição de materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos.

Com efeito, o CARF acertou ao retirar a legislação do IPI como o modelo à tomada de créditos de PIS e COFINS.

Dessa forma, resta claro que todas as despesas operacionais e administrativas ligadas diretamente as atividades da Empresa devem gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, pois impossível dissociar-se do produto final os insumos e bens em questão.

Aplicando-se este raciocínio a uma empresa como a da Consulente, pode-se concluir que os créditos ora apurados são plenamente factíveis de aproveitamento.

Outrossim, não obstante estar convencida que todas as despesas operacionais e administrativas devem gerar créditos à Consulente, a limitação do conceito de insumos passíveis de aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS, apenas aos gastos ligados direta ou indiretamente à produção, não prejudica o aproveitamento de grande parte das despesas relacionadas nesta consulta, tais como:

a-) Despesas com manutenção de Máquinas e Equipamentos;

b-) Despesas edificações e instalações em prédios”

3. Cita as Soluções de Consulta Cosit n.ºs 16, de 24 de outubro de 2013, 76, de 23 de março de 2015, e a Solução de Consulta Disit/SRRF09 n.º 9027, de 17 de junho de 2016, como decisórios que embasam sua tese, para, por fim, pedir o seguinte:

“Isso posto, demonstrada cabalmente a eficácia da consulta, e o legítimo interesse na sua solução, a Consulente – não obstante estar convencida de que tem direito ao aproveitamento dos referidos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS – submete o tema à douta consideração desta Administração e requer seja proferida decisão no sentido de ratificá-la no julgamento que será procedido.”

Fundamentos

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

4. Inicialmente, cabe proferir o exame positivo de admissibilidade da presente consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legalmente exigidos para seu conhecimento e advertir que, como a consulente faz menção a industrialização de móveis como seu objetivo final anterior a venda, esta solução será apreciada tendo sempre esse fato como primordial.

5. Posteriormente, é necessário ressaltar que o instituto da consulta destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária federal. Ademais, não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1.º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta versando sobre matéria tributária é que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa.

7. Depreende-se, portanto, que nesse contexto cabe à RFB apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa

interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo lícito que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da RFB em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

8. Outrossim, ante a legislação mencionada no relatório desta, é de causar espécie o fato de a consulente relacionar em sua petição diversos produtos com o intuito de saber quais deles estariam enquadrados no conceito de insumo e, conseqüentemente, fariam jus ao crédito das aludidas contribuições.

9. Salienta-se mais uma vez que, o processo de consulta não tem por fim declarar ou reconhecer direitos, homologando procedimentos adotados pela consulente ou expedindo qualquer entendimento sobre sua regularidade, nem tampouco serve para obter um manual de procedimentos diante de determinado diploma legal, pois sua essência consiste em esclarecer dúvidas pontuais a respeito da interpretação da legislação tributária federal. De outra sorte, estaria a RFB exercendo um trabalho assemelhado ao de uma consultoria privada, o que, por óbvio, não é possível, conforme deixa claro o Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, segundo o qual “não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes”, e o art. 18, XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013, ao afirmar que não produz efeitos a consulta formulada quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

10. Ainda com relação a isso, cabe salientar que a aferição do correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte dos contribuintes se dá no curso de procedimento de fiscalização devidamente instaurado pelo fisco, e não por intermédio de processo de consulta.

11. Posto isto, informa-se que as Soluções de Consulta expressamente mencionadas tem sinergia com o entendimento que será abaixo demonstrado, porém, de maneira oposta ao raciocínio ambicionado pela consulente.

12. A propósito da referência feita pela consulente às decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos desse Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia *erga omnes*.

13. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do Carf. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, ser consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Carf, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Fazenda atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de

09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do Carf. Não é esse, no entanto, o caso do acórdão citado pela consulente.

II – CONCEITO DE INSUMO

14. Logo abaixo citam-se os dispositivos legais sobre a matéria consultada (grifou-se):

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 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)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...).”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

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

(...)

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

veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

(...).”

15. Para detalhar as retrocitadas leis foram editadas as seguintes instruções normativas (grifou-se):

Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

a) os bens **aplicados ou consumidos na prestação de serviços**, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na prestação do serviço**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

(...).”

Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004

“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;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

(...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

(...).”

16. Diante desses dispositivos legais e infralegais, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já emitiu solução de divergência tratando do conceito de insumo, que é o cerne da primeira dúvida da consultante (“Despesas com manutenção de Máquinas e Equipamentos”). Como o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, diz que, havendo solução de consulta ou solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil (RFB), as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante Solução de Consulta Vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta ou solução de divergência Cosit, podendo, segundo a referida disposição, ser emitida pelas Divisões de Tributação (Disit) das Superintendências Regionais da RFB.

17. Pois bem, dado que a Solução de Divergência (SD) Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, cuja ementa foi publicada na seção 1, página 33, do Diário Oficial da União de 11/10/2016, e disponibilizada por inteiro no *site* (normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action), trata de matéria conexa ao tema aqui exposto, seu entendimento será reproduzido nesta solução.

18. Transcrevem-se abaixo trechos da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, que concentrou e detalhou o entendimento da RFB sobre a matéria (negritou-se).

“12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos **utilizados ou consumidos** na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

(...)

19. A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a “bens e serviços,

utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”.

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

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

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

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

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

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

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

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

26. *Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º da Lei n.º*

10.833, de 2003, e art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964).

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

28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei n.º 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei n.º 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004).

29. Diante disso, resta claro que **as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito**, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea "b") para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

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

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

34. *Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.*

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

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

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

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

39. *Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.*

40. *Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.*

(...)

45. *Diante disso, constata-se que não procede a interpretação defendida por alguns de que o termo insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangeria todos os custos de produção da pessoa jurídica, pois, como visto, os custos de produção a que a legislação das contribuições pretendeu conceder creditamento foram expressamente listados.*

46. *Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*

47. *Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.*

48. *Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.*

49. *De outra banda, deve-se salientar que o fato de a restritividade do conceito de insumos limitar a possibilidade de apuração de créditos em algumas atividades econômicas foi considerada pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e foi expressamente resolvida por meio da manutenção de tais atividades no regime anterior à não cumulatividade, cognominado de regime de apuração cumulativa, conforme lista de pessoas jurídicas e atividades constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

EMENTA: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, II; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8.º, § 4.º, II, “a”.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

IX. partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizados do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “i”)

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

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

89. *Conforme exposto na introdução desta fundamentação, a legislação em vigor só considera insumo, na situação em análise, bens e serviços que vertem sua utilidade em veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

90. *Certamente, o suprimento das máquinas produtivas com insumos ou produtos em elaboração é etapa inerente de qualquer produção ou prestação de serviços. Consequentemente, os dispêndios com a manutenção de veículos que suprem as máquinas produtivas também podem ser considerados inerentes ao processo produtivo, conforme explanado na parte introdutória acerca dos serviços de manutenção.*

91. *Assim, conclui-se haver direito de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição e serviços de manutenção aplicados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços.*

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

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

(...)

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

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

99. *Conforme concluído na introdução desta fundamentação, somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.*

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

XV. ferramentas de consumo tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, empregados na manutenção de máquinas e equipamentos da produção (planta industrial e florestamento/reflorestamento); e os respectivos fretes (item “x”)

XVI. eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na produção (planta industrial e florestamento/reflorestamento); e os respectivos fretes (item “y”)

107. *Repete-se aqui a argumentação expendida no item XIV acerca das exigências para subsunção de determinado bem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

108. *De fato, “machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte”, “eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda”, sofrem alterações materiais como decorrência natural de sua utilização.*

109. *Todavia, cumpre observar que somente são considerados insumos os bens que sofrem alterações materiais como consequência de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração a ser destinado à venda.*

110. *Assim, consideradas as características da atividade da recorrente, somente há direito de creditamento em relação aos bens referidos nos itens XV e XVI empregadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na produção, os quais, nos termos descritos na consulta, limitam-se àqueles utilizados na planta industrial da recorrente.*

111. *Contudo, não há direito em relação aos bens citados nos itens XV e XVI utilizados, aplicados ou consumidos na atividade de florestamento e reflorestamento, pois, no caso da recorrente, essas atividades não são empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda.*

(...)

116. *Passa-se à análise do décimo e último conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:*

XVIII. óleo diesel consumido por geradores e fontes de produção de energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção (peças e serviços) dessas máquinas e equipamentos (item “aa”)

117. *Conforme inciso IX do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica pode apurar créditos em relação à energia elétrica e térmica utilizada em seus estabelecimentos adquirida de terceiros.*

118. *No caso de produção própria de energia elétrica para consumo, os custos de produção da energia não geram crédito na modalidade aquisição de energia de terceiros. Diferentemente, deve-se recorrer ao conceito de insumo para averiguar a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a produção de energia.*

119. *Conforme apresentado no item XIII, somente os combustíveis consumidos em máquinas que protagonizam a elaboração do produto a ser vendido ou a prestação de serviço são considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

120. *Deveras, os geradores e as fontes de produção de energia elétrica não protagonizam, eles próprios, a produção, conquanto a energia gerada seja necessária.*

121. *Conseqüentemente, o óleo diesel empregado na geração de energia elétrica não pode ser considerado insumo para a produção de “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos” (objeto social da recorrente).*

122. *Da mesma sorte, tampouco os gastos com a manutenção de geradores e de fontes de produção de energia elétrica podem ser considerados insumos para a produção da recorrente,*

pois, incontestavelmente, esses serviços não são aplicados diretamente na produção de bens destinados à venda.

123. Portanto, não há direito de creditamento em relação aos bens discriminados no item XVIII.

(...).”

19. Dessa forma, em consonância com a SD Cosit n.º 7, de 2016, verifica-se que:

19.1. Para a admissão de créditos das contribuições em comento, **não basta** que a despesa efetuada pela empresa seja **essencial ou imprescindível** às suas atividades; há que se amoldar às hipóteses mencionadas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

19.2. Considera-se insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade das nominadas contribuições, os bens e serviços diretamente utilizados na produção do bem destinado à venda. Salienta-se que é exigida relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem vendido.

19.3. Portanto, as partes e peças de reposição empregadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para efeito de apuração de crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins somente na hipótese em que as referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o serviço prestado ou o bem produzido, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

19.4. Seguindo o mesmo raciocínio, é condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

III – DA MANUTENÇÃO E REFORMA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS E DE TERCEIROS

20. Aqui, em conformidade com a explanação do item 15 desta solução, vincula-se também este decisório as SC Cosit n.ºs 213, de 03 de maio de 2017, e 99, de 09 de abril de 2015, cujas ementas foram publicadas na página 20 da seção 1 do DOU de 16/04/2015 e 22 da seção 1 do DOU de 09/05/2017, respectivamente.

21. Transladam-se a seguir os fragmentos que merecem destaque nas supramencionadas soluções (salientou-se com caracteres maiores), as quais versam sobre a segunda dúvida da consulente (“*Despesas edificações e instalações em prédios*”):

SC Cosit n.º 213, de 2017

“39. No que respeita ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à produção ou comercialização dos bens e serviços decorrentes de dispêndios havidos com a “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros”, de pronto se pode afirmar que não se

caracterizam como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, cuja definição já foi anteriormente analisada – pois não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços.

40. *Assim, os dispêndios relativos à “manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros” lançados como custo ou despesa no resultado do exercício não dão direito a crédito das contribuições.*

41. *Não obstante, os valores que devam ser registrados no ativo imobilizado a título de “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”, propiciam o desconto de créditos das contribuições, calculados sobre os respectivos encargos de depreciação e amortização, na forma dos arts. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Deve-se observar, nesse caso, o já mencionado art. 346 do RIR/1999, quanto aos critérios para incorporação de valores ao ativo imobilizado, e, ainda, os Pareceres Normativos CST nº 210, de 30 de novembro de 1973, e nº 104, de 12 de setembro de 1975.*

42. *Cabe lembrar, por fim, que, de acordo com o caput do art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, é vedado o aproveitamento de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004, sendo, no entanto, permitido o seu aproveitamento em relação às edificações e benfeitorias constantes do ativo imobilizado do consultante, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.*

(...).”

SC Cosit nº 99, de 2015

10. *Claro está, portanto, que tanto bens como serviços podem ser classificados como insumos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. No que tange a bens, consideram-se insumos aqueles adquiridos de pessoas jurídicas, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou que sofram alterações de suas propriedades (por exemplo: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas), em razão de ação direta sobre o produto em elaboração. Em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica são considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na própria prestação desses serviços.*

11. *Para melhor compreensão da matéria em análise, é preciso lembrar que, quando o legislador admitiu a possibilidade de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, **nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma literal. É o caso dos créditos oriundos de gastos efetuados com:***

(...)

d) *edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas;*

(...).”

Conclusão

22. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda pela pessoa jurídica.

22.1. As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem 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 ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

22.2. É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da pessoa jurídica.

23. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica que produz móveis não pode descontar crédito em relação aos dispêndios relativos à manutenção e reforma de imóveis próprios e de terceiros contabilizados como custo ou despesa no resultado do exercício, com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

23.1. Diferentemente, na modalidade de creditamento prevista no inciso VII do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade de fabricação de móveis.

24. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente

CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

25. Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, às Soluções de Consulta Cosit nºs 213, de 2017, e 99, de 2015, com fundamento no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referenciada instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF04/Disit