



**Ministério da
Fazenda**



Receita Federal

DESPACHO DE APROVAÇÃO

Aprovo o presente Parecer Normativo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinado digitalmente

JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Secretário da Receita Federal do Brasil



**Ministério da
Fazenda**



PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 3, DE 4 DE DEZEMBRO DE 2018.

Assunto. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. CRÉDITO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas e de suas partes e peças, ainda que se desgastem com o uso.

Dispositivos Legais. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 -, art. 226, I; Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -, art. 346, § 1º; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 178, § 1º, incisos I e II.

Relatório

Dúvidas são frequentemente suscitadas a respeito da possibilidade de que certos insumos possam gerar direito a crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), especificamente quando tais insumos são caracterizados como partes e peças de máquinas.

2. Em 2014, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 23 de janeiro daquele ano, em que se admitiu, ainda que de forma limitada e em tese, que certos produtos caracterizados como partes e peças de máquinas pudessem gerar, para o adquirente, direito ao crédito de IPI.

3. Ocorre que o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil vem rechaçando, reiteradamente, qualquer possibilidade de que a aquisição de partes e peças de máquinas possam gerar o referido direito.

4. Em razão disso, é fundamental que se analise mais uma vez o assunto, de forma a esclarecer o entendimento a respeito da matéria, sobretudo porque as manifestações em processo de consulta são vinculantes para toda a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

5. A Solução de Consulta Cosit nº 24, de 2014, assim analisou a matéria:

(...)

7. *Evidentemente, “manchões, roletes e viajantes” — peças e acessórios que servem para condução dos fios nas máquinas de fiação — não são matéria prima ou material de embalagem. Portanto, resta examinar se configuram produtos intermediários.*

(...)

8. *Depreende-se que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, no âmbito do IPI, como matérias-primas ou produtos intermediários, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado¹.*

9. *Com efeito, a aquisição de um bem que deva ser contabilizado — de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos — no ativo imobilizado do estabelecimento industrial não gera qualquer direito à apropriação de créditos de IPI. Esse entendimento restou confirmado por reiteradas decisões judiciais que sustentam a Súmula nº 495 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que assim dispõe:*

SÚMULA Nº 495 - A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.

10. *Por outro lado, o bem classificado no Ativo Imobilizado da empresa sujeita-se a manutenção regular, o que inclui a substituição de partes e peças. Quando a troca de partes e peças implicar em aumento de vida útil do bem superior a 1 (um) ano, tal dispêndio deverá ser capitalizado, integrando o Ativo Imobilizado, à luz do art. 346, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que assim dispõe:*

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento de 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.

10.1 *Nessa situação, resta evidente a impossibilidade de creditamento do IPI pago na aquisição de partes e peças, uma vez que esse dispêndio estará compreendido entre os bens do ativo imobilizado, hipótese claramente abarcada pela vedação constante na parte final do art. 226, I, do Ripi/2010 (“... salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente ...). No mesmo diapasão, veda-se o creditamento do IPI na aquisição de partes e peças de bens do Ativo*

¹ Segundo a atual redação do art. 178, § 1º, incisos I e II da Lei nº 6.404, de 1976, dada pela Lei nº 11.941, de 2009, na classificação de contas do Balanço Patrimonial o Ativo é dividido em dois grupos de contas: 1) Ativo Circulante e 2) Ativo Não Circulante, composto por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

No Ativo Imobilizado, devem ser registrados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa (cf. art. 179, Inc. IV, da Lei nº 6.404/76)

Imobilizado quando esses componentes não se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida (contato físico) sobre o produto fabricado. O desgaste indireto (sem contato físico) de partes e peças de bem do Ativo Imobilizado não proporciona direito à apropriação de crédito do imposto.

11. *Para que a aquisição de partes e peças propicie ao estabelecimento industrial a apropriação de crédito de IPI faz-se necessário o atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: a) que as partes ou peças tenham contato físico direto com o produto industrializado; b) que o produto industrializado seja tributado pelo imposto; c) que desse contato físico resulte desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas dessas partes e peças, exigindo sua constante substituição; d) que a troca das partes e peças não aumente a vida útil do bem em mais de 1 (um) ano; e) que haja incidência do IPI na aquisição desses insumos, devidamente destacado nas Notas Fiscais de Entrada.*

(...)

12. *No caso trazido à apreciação, abrangendo “manchões, roletes e viajantes”, afirma a Consulente que tais “peças de reposição ... são consumidas no processo de industrialização”, que “têm contato direto com o produto fabricado e se desgastam em função da ação exercida sobre o produto em processo de fabricação, inutilizando-se no prazo máximo de 12 meses”. Se o produto por ela fabricado for tributado pelo IPI, e se na aquisição dos aludidos “manchões, roletes e viajantes” houver incidência do imposto, devidamente destacado na Nota Fiscal de Entrada, estariam, assim, supridos todos os requisitos mencionados no item 11 para configurar “produtos intermediários”, consoante preconiza o PN CST nº 65, de 1979.*

12.1. *Contudo, verifica-se a existência de decisões de algumas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) desta RFB que negaram o crédito, por entenderem que “manchões, roletes e viajantes” são peças que não têm contato físico com o produto em fabricação, podendo-se citar, como exemplo, o Acórdão DRJ/POA nº 10-06, de 9 de março de 2006, da 3ª Turma da DRJ Porto Alegre.*

13. *Dessa forma, tendo em mente a possibilidade de existirem peças como as citadas que possam ou não ter contato físico com o produto, a depender da configuração da máquina utilizada pela indústria, é de se orientar à Consulente que analise o caso concreto de sua linha de produção para concluir pela possibilidade ou não de creditamento, considerados todos os requisitos mencionados no item 11 desta Solução de Consulta, em especial, a necessidade de contato físico dos “manchões, roletes e viajantes” com o produto em fabricação.*

Fundamentos

6. Como se viu, a Solução de Consulta nº 24, de 2014, admitiu a possibilidade de que partes e peças de máquinas pudessem gerar direito a crédito de IPI, desde que atendidas as seguintes condições:

a) que as partes ou peças tenham contato físico direto com o produto industrializado; b) que o produto industrializado seja tributado pelo imposto; c) que desse contato físico resulte desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas dessas partes e peças, exigindo sua constante substituição; d) que a troca das partes e peças não aumente a vida útil do bem em mais de 1 (um) ano; e) que haja incidência do IPI na aquisição desses insumos, devidamente destacado nas Notas Fiscais de Entrada.

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018.)

7. Entretanto, o entendimento administrativo sedimentado acerca da matéria não faz a distinção constante do item d) acima.

8. O Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, tratou da matéria da seguinte forma:

(...)

4 - Com exceção dos casos de novas saídas tributadas dos mesmos produtos (comercialização) e dos incentivos previstos em outros dispositivos, a lei só considera matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para efeito de crédito do imposto, aqueles que devam ser submetidos a um dos processos de industrialização citados, para saírem novamente do estabelecimento, com lançamento do imposto.

5 - Tendo em vista que as matérias-primas e produtos intermediários nem sempre incorporam fisicamente o produto final, os regulamentos anteriores ao RIPI/72, desde a vigência do Decreto nº 56.791/65, estabeleciam, que, para efeito de crédito do imposto, compreendiam-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

6 - Muitos contribuintes, então, passaram a interpretar os regulamentos, isoladamente dos dispositivos legais regulamentados, pretendendo alguns até mesmo a utilização de crédito do imposto pago na aquisição de partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos, instalações e ferramentas, alegando que tais produtos também se consomem no processo de industrialização.

7 - As dúvidas levantadas deram origem a reiteradas decisões administrativas, do extinto Departamento de rendas Internas e da Secretaria da Receita Federal, fixando o entendimento de que o consumo no processo de industrialização, a que se referiam os regulamentos, significava:

"... uma aplicação direta dos ingredientes empregados, mesmo que alguns destes sejam volatilizados, constituam veículo de reação, surjam em fases intermediárias do método ou processo industrial, mas sempre, consumo estreitamente relacionado com os componentes indispensáveis à obtenção do produto. As reposições causadas pelos desgastes, pelo uso e decorrentes da própria atividade industrial têm, evidentemente, peculiaridades diversas."(PN nº 260/71, transcrevendo parte do despacho do Departamento de Rendas Internas com relação ao Parecer nº 1.005-A, da extinta J.C.I.C., no processo nº 1004/66).

8 - Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco.

(...)

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018.)

9. Verifica-se, então, que o crédito de IPI está ligado diretamente ao fato de o insumo participar intrinsecamente do processo produtivo. E isso não ocorre com as máquinas e suas partes e peças e nem com equipamentos e instalações.

10 Tal entendimento foi corroborado pelo Parecer 65/79:

(...)

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorrida em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de sua qualificações tecnológicas, se enquadram no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida). (...)

10. Não se vislumbra qualquer alteração legislativa ou regulamentar que imponha alteração desse entendimento acerca da matéria. Assim, não se vê razão para admitir-se, ainda que em tese (como fez a SC 24), a possibilidade de crédito de IPI para partes e peças de máquinas. Reitere-se que, pelas mesmas razões, não se admite apuração de crédito de IPI na aquisição de equipamentos e instalações.

11. Portanto, deve ser corroborado o entendimento administrativo assentado no sentido de que não cabe crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações.

Conclusão

12. Com base no exposto, conclui-se que não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso.

13. Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018.)

Assinado digitalmente

MARCOS VINÍCIOS C. L. TAPAJÓS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior.

Assinado digitalmente

ALUISIO BANDEIRA DE MELLO DA CUNHA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Impostos sobre Produtos Industrializados

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

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

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso.

Assinado digitalmente

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

De acordo. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

Assinado digitalmente

LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Subsecretário de Tributação e Contencioso

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018.)

Aprovo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinado digitalmente

JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Secretário da Receita Federal do Brasil

