



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

SRRF09/Disit

Fls. 2

Solução de Consulta nº 241 - SRRF09/Disit

Data 12 de dezembro de 2012

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE DE CARGAS.

Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de carga consideram-se insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as aquisições dos seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; partes e peças de reposição utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora. Por outro lado, não se subsomem no conceito de insumo para os mesmos fins, os seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, e serviços de manutenção empregados em veículos utilizados em fins distintos do transporte da carga, como cobranças ou angariação de clientes, entre outros; seguros de qualquer espécie; serviços de monitoramento ou rastreamento via satélite ou on-line; serviços de agenciamento de cargas; serviços pagos a despachantes; serviços de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros.

Também admitem créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, os encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, art. 3º, II e VI, e §§ 1º, I e III, e 2º, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.660, de 2011; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, e § 4º; IN SRF nº 594, de 2005, art. 1º e art. 26, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE DE CARGAS.

Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de carga consideram-se insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as aquisições dos seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; partes e peças de reposição utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora. Por outro lado, não se subsomem no conceito de insumo para os mesmos fins, os seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, e serviços de manutenção empregados em veículos utilizados em fins distintos do transporte da carga, como cobranças ou angariação de clientes, entre outros; seguros de qualquer espécie; serviços de monitoramento ou rastreamento via satélite ou on-line; serviços de agenciamento de cargas; serviços pagos a despachantes; serviços de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros.

Também admitem créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, os encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, VI, e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, e § 1º, I e III c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.660, de 2011; IN SRF 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, e §§ 4º e 9º, I e II; IN SRF nº 594, de 2005, art. 1º e art. 26, II.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INSUMOS. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BIODIESEL.

Considera-se ineficaz a consulta formulada em tese, com referência a fato genérico, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, ou, ainda, não descreva, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contenha os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46 e art. 52, I e VIII; IN RFB nº 740, de 2007, art. 15, I, II e IX.

Relatório

1. A interessada, acima identificada, cujo objeto social, segundo se extrai de seu contrato social consolidado, contempla as atividades seguintes:

- a) *Transporte de produtos e mercadorias de qualquer natureza, inclusive combustíveis, próprias e de terceiros, por vias rodoviárias municipais, estaduais, nacionais e internacionais, em veículos próprios ou sublocados de terceiros;*
- b) *Comércio atacadista de soja de produção nacional e importados e seus subprodutos;*
- c) *Fabricação e comercialização de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho;*
- d) *Industrialização e comercialização de Biodiesel a partir de óleos vegetais e ou gordura animal;*
- e) *Preparação e esmagamento de soja, caroço e fibra de algodão próprio ou de terceiros;*
- f) *Comércio atacadista de óleos vegetais e gorduras em bruto e ou beneficiados de produção nacional e importados;*

dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas nas respectivas sistemáticas de não cumulatividade.

2. Lembrando serem isentas as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte internacional, conforme dispõe a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu art. 14, V e § 1º, diz ter “*excesso de créditos em relação aos débitos (saldo credor) de PIS/COFINS*”, motivo pelo qual efetua compensações “*com outros tributos federais ou pedidos de ressarcimento em espécie*” mediante entrega de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/Dcomp).

2.1 Entretanto, segundo afirma, na análise pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) jurisdicionante, “*há divergência principalmente no tocante aos bens e serviços que podem ser utilizados como insumos para prestação dos serviços de transportes de cargas e que podem gerar créditos de PIS/COFINS*”, sendo que a unidade “*adota conceitos ora mais elásticos ora mais restritivos ao conceito de insumo para produção dos serviços de transporte de carga*”.

2.2 Entende que o conceito de insumo aplicável às sistemáticas de não cumulatividade das contribuições sociais em questão “*não guarda simetria ou analogia com a legislação do IPI*”, sendo que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) “*já reconheceu em inúmeras decisões*” ser tal conceito “*bem mais elástico*” que o aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

2.3 Transcreve decisão exarada pela “*1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção*” do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), consubstanciada no Acórdão nº 3301-000.954, de 2 de junho de 2011, que entende respaldar seus argumentos, e indaga sobre a possibilidade de apuração de créditos sobre os seguintes bens e serviços, que considera constituírem insumos da atividade de transporte de cargas:

- *Combustíveis e Lubrificantes (Óleo Diesel, Biodiesel e Óleo lubrificante);*

- *Depreciação sobre aquisição de bens (veículos – classificação 8701.20.00);*
- *Partes e peças de veículos sujeitos à incidência monofásica (lei 10.485/2002);*
- *Bens aplicados que supostamente não são consumidos ou sofrem desgaste para produção dos serviços de transporte de cargas nacional e internacional;*
- *Serviços pagos a Pessoas Jurídicas necessários à produção de transporte de cargas nacionais e internacionais.*

2.4 Tece várias considerações acerca de cada um dos itens relacionados, argumentando e exemplificando em favor da possibilidade de crédito.

3. A seguir, abordando outra atividade constante de seu objeto social, indaga sobre a possibilidade de creditar-se em relação aos seguintes “*insumos para produção de biodiesel*”:

- *Metanol (Álcool Metílico) Classificação Fiscal 2905.11.00 – Produto nacional ou importado (por terceiros);*
- *Óleo de soja degomado – Classificação Fiscal – 15071000 – Nacional;*
- *Sebo Bovino resíduo gorduroso – Classific. Fiscal 15020012 – Nacional;*
- *Metilato de Sódio - Classificação Fiscal – 29051922 – Importado por 3ºs;*
- *Composto - Classificação Fiscal – 29213090 – Nacional;*
- *Óleo bruto de algodão - Classificação Fiscal – 15122100 – Nacional;*
- *Óleo desperdício de algodão – Classif. Fiscal – 52029900 – Nacional;*
- *Óleo comestível (de cozinha) usado – Adquirido de pessoas físicas.*

Fundamentos

4. Inicialmente, haja vista os comentários que a Consulente faz em relação à Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, a qual taxa de “*arcaica e superada*”, faz-se necessário tecer algumas considerações.

4.1 O conceito de insumo constitui, provavelmente, o ponto mais polêmico existente nas sistemáticas não cumulativas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. Entendem os contribuintes que a menção aos insumos nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que regem o assunto, foi feita de forma genérica, devendo-se ter como tais, portanto, todos os ônus que uma Pessoa Jurídica (PJ) tem para a consecução de atividade-fim. Seria, portanto, um “conceito econômico” de insumos.

4.2 Para a Administração Tributária, no entanto, as mencionadas Leis, ao restringirem os insumos aos utilizados “*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”, teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo. Portanto, um “conceito jurídico” de insumos.

4.3 É de se esperar que a polêmica, colocada nesses termos, vá perdurar por tempo imprevisível. Contudo, em sede administrativa a questão já perdeu sua razão de ser, pois, independentemente da posição que se tenha acerca da correção ou não desta ou daquela acepção conceitual, verdade é que a formalização do conceito de insumo nos termos defendidos pela Administração já foi firmada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e pela aludida IN SRF nº 404, de 2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos

administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assim dispuseram:

IN.SRF.nº.247.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:

a) [. . .]

b) **de bens e serviços**, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.1) **na fabricação de produtos destinados à venda**; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.2) **na prestação de serviços**; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II – [. . .]

III - dos **encargos de depreciação** e amortização, incorridos no mês, relativos a: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

IV – [. . .]

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

I - **utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda**: (redação dada pela IN SRF nº 358, 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; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) os **serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...] (sem os destaques no original)

IN.SRF.n.º 404, 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:

a) [. . .]

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;

II – [. . .]

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;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV – [. . .]

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

[...]

§ 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.

[...]

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

(sem os destaques nos originais)

4.4 Como se vê, as transcritas Instruções Normativas estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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”, além dos serviços “aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”. Isso quando se procura o conceito de insumos utilizados “para a produção ou fabricação de bens destinados à venda”. Para insumos “utilizados na prestação de serviços” (que é o principal ponto questionado na presente consulta), consideram-se os bens não incluídos no ativo imobilizado e, ainda, os serviços, ambos quando “aplicados ou consumidos na prestação do serviço”. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que integram a Administração Tributária Federal.

4.5 É importante ressaltar que delimitação posta não fere a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), como afirma parte da doutrina, haja vista que os regimes de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins **não têm** assento constitucional, ao contrário do IPI e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A não cumulatividade das citadas contribuições sociais está, toda ela, prevista em legislação ordinária, tendo, inclusive, uma sistemática de apuração diversa daquelas aplicadas aos impostos antes mencionados. No caso do IPI, por exemplo, a não cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, no valor do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do valor devido em razão

dos produtos dele saídos, num mesmo período. No caso da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, a legislação vigente permite atribuir créditos não apenas sobre os valores das aquisições efetuadas no mês, mas também sobre despesas e custos incorridos no período; Permite também que, casuisticamente, o valor do crédito apurado seja maior que o valor devido na operação anterior, caso o fornecedor dos bens ou serviços seja sujeito ao Lucro Presumido como forma de apuração do seu Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), ou, optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). De outro lado, os créditos, no âmbito da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previsto na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. Dessa forma, não há impeditivos constitucionais que impeçam a adoção de contornos delimitados para o conceito de insumo.

4.6 Diante do exposto, não há como prosperar o argumento de ser da natureza da não cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito a crédito. Como se viu, o conceito e o alcance da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins encontram-se definidos em lei, e a ter-se por correto o argumento antes citado, ter-se-ia de rejeitar, no mesmo diapasão, qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições, já que estas, em princípio, incidem sobre o total das receitas.

4.7 Igualmente, não se pode dizer que a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos das contribuições. A leitura atenta do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, já permite concluir que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o seu escopo, ou seja, os bens e serviços utilizados no processo produtivo. Portanto, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não cumulatividade — que seria o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa —, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente da lei, conforme visto. Assim, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinadas atividades e usos, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.

4.8 Portanto, as IN apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam. Em relação ao conceito de insumo, especificamente, somente elucidam que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens — ou, na prestação de serviços.

5. Diante do quadro posto, pode-se então passar à análise das questões trazidas na consulta.

6. As sistemáticas não cumulativas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas já citadas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não cumulativa:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

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)

[...]

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

[...]

§ 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;

[...]

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. *Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

[...]

Art. 15. *Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa* de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

[...] (Sem os destaques no original)

6.1 Tais disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito.

6.2 Essas previsões legais foram tratadas no âmbito da RFB, conforme já antes exaustivamente mencionado, pela IN SRF nº 247, de 2002 — alterada posteriormente pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, e pela Instrução Normativa SRF nº 464, de 21 de outubro de 2004 —, e pela IN SRF nº 404, de 2004, já transcritas anteriormente.

7. Extraí-se desses dispositivos que são considerados insumos, no caso da Consulente, prestadora de serviços, quaisquer bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

7.1 A ressalva quanto à não inclusão no ativo imobilizado se justifica pelo fato de que, uma vez ativado o bem, este deixará de ser considerado insumo, passando a gerar crédito para os fins dos arts. 3ºs das Leis em comento, com base na depreciação prevista pelo art. 8º, III, da IN SRF nº 404, de 2004.

7.1.1 É o caso das peças e partes — adquiridas para reposição e manutenção em veículos usados na prestação de serviços de transporte — cuja utilização represente acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, de acordo com o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

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

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

7.2 No entanto, as demais partes e peças que não representem, quando aplicadas ao bem, acréscimo de vida útil superior a um ano, devem ser classificadas como estoque, sendo levadas a custos ou despesas por ocasião de sua utilização.

7.2.1 Nesse caso, se forem usadas em veículos utilizados diretamente na prestação de serviços de transporte, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que observadas todas as demais disposições da legislação de regência.

7.2.2 A noção de que partes e peças de reposição podem consubstanciar insumos na prestação de serviços consta, inclusive, no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 4, de 3 de abril de 2007, o qual, muito embora voltado para empresas prestadoras de serviços de limpeza e conservação, ostenta um caráter geral no seu art. 2º (sem os destaques no original):

Art. 2º Os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços, sempre que aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. Na hipótese dos bens, inclusive partes e peças de reposição, estarem obrigados ao registro no ativo imobilizado, o crédito será apropriado de acordo com a depreciação do bem, na forma da legislação específica.

7.2.3 Observe-se que a remissão à observância da legislação de regência, antes referida, pode ser exemplificada com a restrição de que insumos adquiridos sem a incidência das contribuições não são aptos a gerar crédito, inclusive no caso de isenção, se as receitas dos serviços prestados forem isentas, sujeitas a alíquota zero ou não alcançadas pelas contribuições em questão, conforme prevê o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, este último já transcrito anteriormente.

7.2.3.1 Contudo, a observação posta na consulta acerca dos produtos cujas receitas são sujeitas à incidência da tributação concentrada — dita “monofásica” — da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não representa uma vedação à apuração dos créditos. Conforme aponta a interessada, se as receitas obtidas com a venda do produto sujeitam-se à incidência concentrada das contribuições, não se pode dizer que tais produtos sejam “bens não sujeitos ao pagamento das contribuições”.

7.2.3.2 A respeito, veja-se o teor da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005 (sem os destaques no original):

Art.1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - óleo diesel e suas correntes;

III - gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural;

IV - querosene de aviação;

V - biodiesel;

VI - álcool hidratado para fins carburantes;

[...]

X - pneus novos de borracha da posição 40.11 e câmaras-de-ar de borracha da posição 40.13, da Tipi; e

XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº10.485, de 2002, e alterações posteriores.

[...]

*Art.26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica **pode descontar**, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, **créditos relativos a**:*

I - aquisições de bens e serviços efetuadas no mês, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º, no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos;

*II - aquisição dos produtos relacionados no art. 1º **para serem utilizados como insumos** na produção de bens ou **prestação de serviços**, no caso das **pessoas jurídicas em geral**;*

[...]

7.2.3.3 Como se vê pelo art. 26, a aquisição de produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições Sociais em questão pode admitir créditos se usados como insumos na prestação de serviços.

7.2.4 Por outro lado, ao contrário do entendimento da Consulente, não se pode dizer que “*dispositivos de segurança ou qualquer outro componente necessário para o perfeito funcionamento do veículo ou atendimento da legislação nacional ou internacional*” deva gerar crédito na condição de insumo.

7.2.4.1 Como se extrai das considerações anteriores, dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. Assim como um determinado bem ou serviço pode gerar crédito para uma determinada PJ e não gerar para outra, a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica, também em relação à mesma PJ poderão ocorrer situações em que o mesmo bem ou serviço, a depender da situação concreta, dará ou não direito a crédito.

7.2.4.2 Por exemplo, partes e peças de reposição empregadas em veículos usados diretamente no serviço de transporte de cargas para terceiros podem, respeitadas todas as disposições legais e normativas, gerar créditos como insumos. As mesmas partes e peças de reposição empregadas em veículos usados em serviços de cobrança dos fretes devidos pelos clientes, ou no trabalho de angariar negócios, ou em outra atividade indireta, não permitem a apuração dos créditos.

7.2.4.3 Mesmo exemplo se pode aduzir acerca dos combustíveis e lubrificantes. Por expressa disposição legal, conformam-se eles ao conceito de insumo, desde que respeitados todos os requisitos legais e normativos. Devem, *v.g.*, ser sujeitos à incidência da contribuição, devem ser adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e assim por diante. E, devem ser usados como diretamente na prestação de serviços, no caso, para abastecer os caminhões que efetuam o transporte das cargas angariadas. A utilização em outros veículos usados pela PJ não admite o creditamento.

7.2.5 Da mesma forma, “dispositivos de segurança ou qualquer outro componente necessário para o perfeito funcionamento do veículo ou atendimento da legislação nacional ou internacional” não geram crédito pelo fato de não se subsumirem ao conceito de insumo. Dispositivos de segurança não são “aplicados ou consumidos” na prestação de serviços, destinam-se à promover a segurança da carga, do caminhão ou dos funcionários.

7.2.6 A respeito dos insumos para as PJ prestadoras de serviços de transporte de cargas, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta RFB já se pronunciou em várias ocasiões, podendo citar-se a Solução de Divergência (SD) nº 14 – Cosit, de 28 de maio de 2008 (sem os destaques no original):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

[...]

7.2.6.1 Dessa SD sobressaem-se os seguintes trechos (os destaques constam do original):

10. Em relação aos serviços de comunicações utilizados no **rastreamento** de frotas e cargas, estes não se enquadram no conceito de insumo, pois são, na realidade, serviços usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não sendo aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de carga. [...]

11. De igual forma, os **seguros de qualquer espécie**, incluídos os que objetivam proteção da carga transportada, sejam obrigatórios ou não, escapam ao conceito de insumo para os fins buscados, uma vez que objetivam proteger o patrimônio da pessoa jurídica e não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.

[...]

7.2.7 Na mesma linha, estão as SD nº 18, nº 19 e nº 20, todas de 30 de maio de 2008, e a Solução de Consulta (SC) nº 215 – SRRF09/Dist, de 26 de outubro de 2011, exarada por esta Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF), cuja ementa a seguir se transcreve:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE TRANSPORTES DE CARGA. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. PALETES. EPI. PROTEÇÃO DA CARGA.

Não se subsumem ao conceito de insumos, para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas em geral, os seguintes bens: Equipamentos de Proteção

Individual (EPI) fornecidos aos empregados; Equipamentos para sinalização e isolamento da área da ocorrência em caso de avaria do veículo, acidente ou emergências nas rodovias; Antenas e cabos ou fios instalados nos veículos para transmissão de dados sobre abastecimento; Madeirites aplicadas internamente nos caminhões para evitar colisão da carga com a lataria; Paletes (pallets) usados para movimentação e armazenagem de cargas.

Por outro lado, podem ser considerados insumos para os mesmos fins, admitindo créditos da não cumulatividade da Cofins, os produtos “film stretch” e “capa de cotton”, quando usados para formar capa protetora da carga transportada.

Ainda, admitem créditos com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, sobre as respectivas despesas de depreciação, os paletes usados para movimentação e armazenagem de cargas, quando se enquadrarem nas disposições dos §§ 1º e 2º do art. 301 do Decreto nº 3.000, de 1999.

7.2.7.1 Também pertinente, a SC nº 292 – SRRF/9ª RF/Disit, de 31 de outubro de 2008, igualmente exarada por esta SRRF:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS.

Não geram crédito, para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep: os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie, gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), pagamentos de IPVA e de indenizações a terceiros, referentes a mercadorias transportadas e sinistradas.

Respeitados os demais requisitos legais, as despesas efetuadas com serviços de manutenção em veículos empregados diretamente na prestação de serviços, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

7.2.8 Em suma, a aplicação dos bens e serviços utilizados na prestação dos serviços de transporte de cargas somente configura insumos caso aplicados diretamente na aludida prestação de serviços, sejam combustíveis e lubrificantes, partes e peças de veículos — as quais se consideram aplicadas diretamente na prestação de serviços caso utilizadas nos veículos que efetuem o transporte de cargas —, serviços de manutenção pagos a PJ, ou quaisquer outros.

7.2.9 Dos bens e serviços citados especificamente na consulta, pode-se entender hábeis à apuração de créditos, desde que satisfeitos todos os requisitos normativos e legais, os seguintes: combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos que realizam o transporte; partes e peças de reposição para veículos que realizam o transporte; serviços de manutenção dos veículos que realizam o transporte.

7.2.9.1 Por outro lado, não configuram insumo, não havendo a possibilidade de creditamento com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003: os mesmos itens mencionados no parágrafo anterior, quando não utilizados nos veículos que realizam o transporte; seguros de qualquer espécie; serviços de monitoramento via satélite ou on-line; serviços de agenciamento de cargas; serviços pagos a despachantes pessoas jurídicas e de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros pessoa jurídica.

8. A Consulente menciona também, entre os itens que considera aptos à geração de créditos como “insumos”, a depreciação “*sobre aquisição de bens (veículos – classificação 8701.20.00)*”. Entende-se que a referência seja ao código 8701.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, a saber, “*Tratores rodoviários para semirreboques*”.

8.1 Inicialmente, é de se estranhar que a interessada pretenda incluir despesas de depreciação no conceito de “insumo”, haja vista tais despesas encontrarem previsão expressa no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável também à Contribuição ao PIS/Pasep por determinação do art. 15, II, da mesma lei:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

*III - **dos encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

[...] (Sem os destaques no original)

8.1.1 Embora a Consulente não esclareça, muito provavelmente utiliza tais “tratores rodoviários para semirreboques” para a realização de transporte interno no pátio de suas instalações, entre uma e outra unidade de armazenamento, ou em instalações portuárias.

8.1.2 Em qualquer outra atividade empresarial, não haveria como entender que tal utilização se desse “na prestação de serviços”. Contudo, na atividade de “transporte de cargas”, a movimentação interna das carretas e dos volumes transportados faz parte da essência do negócio. Assim, é de se entender que tais “tratores rodoviários para semirreboques” tenham sido adquiridos para utilização na prestação dos serviços de transporte de cargas. Dessa forma, no caso específico da Consulente, é admitido o crédito sobre os encargos de depreciação de tais tratores, desde que utilizados nessa atividade.

8.1.3 Há que se observar, entretanto, as diversas restrições legais e normativas a respeito, como por exemplo, as contidas no art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

8.1.4 Outro exemplo, é a vedação constante do art. 3º, § 2º, II, c/c art. 1º, § 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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)

[...] (Sem os destaques no original)

8.1.5 Portanto, se a Consulente adquirir, por exemplo, um caminhão usado, que integrava o ativo permanente de outra PJ, não poderá apurar créditos de Cofins em relação aos respectivos encargos de depreciação, lembrando haver previsão idêntica em relação à Contribuição ao PIS/Pasep na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, c/c art. 1º, § 3º, VI.

8.2 Ainda, dada a consulta específica acerca de “insumos”, cabem ainda algumas considerações. Seriam insumos, para fins de creditamento com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, os bens e serviços utilizados nesses “tratores rodoviários para semirreboques”? Por exemplo, combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, serviços de manutenção?

8.2.1 Esta Superintendência, reiteradamente, tem se pronunciado no sentido de que os insumos utilizados no transporte interno de uma mesma pessoa jurídica, de um para outro estabelecimento de sua planta produtiva, não admite créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por não configurar “bens que sofrem alterações em virtude da função exercida diretamente sobre o produto em fabricação”, nem “serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”. Contudo, no caso específico apresentado nesta consulta, a atividade da interessada é exatamente o transporte.

8.2.2 Quando a Consulente retira uma carga em seu cliente e a movimenta até seu destino final, está realizando uma atividade de prestação de serviços de transporte. A movimentação intermediária — do cliente até seu estabelecimento empresarial, de uma área de seu estabelecimento até outra onde se encontra um caminhão, ou um palete, o carregamento do caminhão —, assim como o transporte até o destino final, faz parte da essência do serviço prestado. É transporte de cargas.

8.2.3 Nesse diapasão, é de se entender que combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, serviços de manutenção, quando utilizados em “tratores rodoviários para semirreboques” empregados na movimentação de cargas no âmbito interno de pessoa jurídica que exerça a atividade de prestação de serviços de transporte de cargas, configuram insumos para fins de creditamento com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

8.2.3.1 No mesmo sentido, a Cosit assim se pronunciou, por meio da SD Cosit nº 12, de 8 de abril de 2008 (sem os destaques no original):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE. NÃO APLICÁVEIS..

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep com incidência não-cumulativa.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.

9. Finalizando, a interessada perquire acerca de outra de suas atividades empresariais, a “*produção e industrialização de biodiesel*”. Contudo, neste particular há que se declarar a ineficácia da consulta. Assim dispõe a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da RFB (sem os destaques no original):

Art. 1º Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de mercadorias, serão disciplinados segundo o disposto nesta Instrução Normativa.

[...]

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, dirigida à autoridade mencionada no inciso I, II ou III do art. 10, e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

§ 1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;

IV - indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[...]

Art. 15 Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância dos arts. 2º a 5º;

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

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

9.1 Tais disposições se coadunam com o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

[...]

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

[...]

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

[...] (Sem os destaques no original)

9.2 Tendo em vista o efeito protetivo que confere ao interessado, a consulta deve ser efetuada com observância das normas processuais previstas na legislação, sob pena de ser declarada ineficaz. O Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U) de 22 de outubro de 1970, orienta no sentido de que, para serem eficazes, as consultas devem trazer uma exposição detalhada, completa e minuciosa dos fatos enfrentados pelo contribuinte interessado, devidamente correlacionados ao direito que lhes seja aplicável, isto é, aos dispositivos da legislação tributária pelos quais são regidos, e cuja correta interpretação, conforme adotada pela Secretaria da Receita Federal, deseja-se obter. Esclarece ainda que, nesses pleitos, não basta apenas expor os fatos ou situações enfrentados e indagar de forma ampla que repercussões teriam quando confrontados com a legislação de um determinado tributo como um todo; ao contrário, é sempre necessário neles expor os fatos enfrentados à luz dos correspondentes dispositivos de regência, deixando claro o fundamento das dúvidas encontradas e possibilitando à Administração visualizar os limites do pleito sob análise, aos quais se restringem seus efeitos protetivos.

9.3 No caso presente, a Consulente em um único parágrafo menciona apenas “as restrições de entendimento sobre produtos sujeitos a substituição tributária, tributação concentrada ou monofásica ou ainda sobre produtos importados” e requer a manifestação desta Superintendência “acerca da possibilidade de créditos PIS/COFINS” sobre diversos insumos para produção de biodiesel, mencionados no item 3 desta Solução de Consulta.

9.3.1 Embora possa se entender que a pergunta seja acerca da produção de biodiesel para comercialização — dado que o objeto social da interessada inclui a “industrialização e comercialização de Biodiesel a partir de óleos vegetais e ou gordura

animal” —, nem mesmo isso fica evidenciado, haja vista que a consulta, ao abordar o assunto, menciona apenas “a sua atividade de produção e industrialização de biodiesel em sua filial do Mato Grosso”, podendo-se supor que tal biodiesel seja utilizado para abastecimento de seus próprios caminhões de transporte de cargas.

9.3.2 Entretanto, não é esse aspecto que impõe a ineficácia da consulta. De fato, o assunto foi abordado de forma por demais genérica e sem apresentar maiores esclarecimentos sobre a questão. Os insumos que a Consulente menciona serem importados por terceiros, são por ela adquiridos diretamente junto ao importador? Ou são importados por sua conta e ordem? A indagação acerca da apuração de créditos diz respeito aos créditos previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, ou aos créditos presumidos previstos em cada uma das Leis que abordam especificamente a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de vendas de cada um dos produtos referidos? Ou, ainda, aos créditos relativos à importação, tratados na Lei nº 10.865, de 2004?

9.4 Dessa forma, se for o caso, a interessada deve apresentar nova consulta sobre o tema, demonstrando os pontos da legislação em que há obscuridade, ambigüidade ou controvérsia e, fundamentadamente, propugnar pela interpretação que entender correta.

Conclusão

10. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de carga consideram-se insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as aquisições dos seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; partes e peças de reposição utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora. Por outro lado, não se subsomem no conceito de insumo para os mesmos fins, os seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, e serviços de manutenção empregados em veículos utilizados em fins distintos do transporte da carga, como cobranças ou angariação de clientes, entre outros; seguros de qualquer espécie; serviços de monitoramento ou rastreamento via satélite ou on-line; serviços de agenciamento de cargas; serviços pagos a despachantes; serviços de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros.

Ainda, também admitem créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da mesma Lei, se for o caso, os encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à **** para dar ciência à Consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

ARLEI ROBERTO MOTA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta nos termos em que proferida e DECLARO A INEFICÁCIA em relação às questões pertinentes à atividade de produção e industrialização de biodiesel. Encaminhe-se conforme proposto.

documento assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
*Competência delegada pela Portaria SRRF09 nº 794, de 11/10/2011
(DOU nº 200, de 18/10/2011)*