



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fis. 1

## Solução de Divergência nº 11 - Cosit

**Data** 25 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.**

Os gastos com partes e peças e serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte interno (mesmo estabelecimento da pessoa jurídica) de matérias-primas e produtos em elaboração, desde que tais dispêndios não sejam incorporados ao bem em manutenção, são considerados insumos, permitindo a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002;

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e nos veículos de transporte interno da produção são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002;

As partes e peças, os serviços de manutenção e os combustíveis e lubrificantes consumidos em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos distintos da mesma pessoa jurídica não são considerados insumos, não permitindo a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; e

Os gastos com serviços de transporte das partes e peças que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art.3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, posto que tais montantes devem ser incorporados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de crédito deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º,II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b”, e §5º.

**VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DOU DE 11/10/2016**

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

Os gastos com partes e peças e serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no o transporte interno (mesmo estabelecimento da pessoa jurídica) de matérias-primas e produtos em elaboração, desde que tais dispêndios não sejam incorporados ao bem em manutenção, são considerados insumos, permitindo a apuração de crédito da Cofins de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2002;

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e nos veículos de transporte interno da produção são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade da Cofins de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

As partes e peças, os serviços de manutenção e os combustíveis e lubrificantes consumidos em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos distintos da mesma pessoa jurídica não são considerados insumos, não permitindo a apuração de crédito da Cofins de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; e

Os gastos com serviços de transporte das partes e peças que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos não geram crédito da Cofins de acordo com o art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, posto que tais montantes devem ser incorporados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de crédito deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º,II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b”, e §4º.

**VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DOU DE 11/10/2016**

## **Relatório**

Trata-se de recurso interposto pela pessoa jurídica em epígrafe, nos termos do art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A pessoa jurídica tem como objeto a produção industrial e a comercialização de máquinas e equipamentos para outras indústrias, notadamente para as indústrias de pasta mecânica, papel, papelão, filtros e equipamentos anti-poluente, máquinas e implementos agrícolas, assim como a prestação de serviços a terceiros, pela manutenção e reposição de peças e serviços para os setores anteriormente mencionados.

3. A recorrente efetuou consulta à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal (SRRF09) para saber se determinados gastos em que incorre podem ser considerados insumos de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Em resposta, a consultada exarou a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 447, de 24 de novembro de 2009. Abaixo, segue a sua ementa na parte que interessa:

***Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 447, de 24 de novembro de 2009***

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***

***MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETE DAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE MÁQUINAS DO PROCESSO PRODUTIVO. MODELOS E FERRAMENTAS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. FRETE INTERNACIONAL RELATIVO A ENTREGA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.***

*Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano; b) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das partes e peças; c) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; d) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; f) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.*

***TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA MANUTENÇÃO EXTERNA. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE EMPILHADEIRAS E VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO E ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. TRANSPORTE DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO NA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL E REDE ELÉTRICA INDUSTRIAL. MATERIAIS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.***

*Não podem ser descontados créditos, na sistemática não-cumulativa, em relação a: a) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo*

---

*produtivo para manutenção externa, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; b) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; c) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador e suportados pelo comprador, por ausência de previsão legal; d) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e o consulente, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; f) serviços de transporte de insumos entre fornecedores e comprador, por ausência de previsão legal; g) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; h) materiais utilizados em embalagem de produtos destinada ao transporte.*

(...)

**Dispositivos Legais:** *Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 168, I; Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º; Lei nº 4.506/1964, art. 48, § único; Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II, IV e VI, e § 1º, I e III; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, IX, e § 10, e art. 15, II; Lei nº 11.774/2008, art. 1º; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 247/2002, art. 66, § 5º, I; IN RFB nº 940/2009, art. 14, caput, e §§ 1º e 6º.*

(...)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETE DAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE MÁQUINAS DO PROCESSO PRODUTIVO. MODELOS E FERRAMENTAS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. FRETE INTERNACIONAL RELATIVO A ENTREGA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.**

*Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a: a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano; b) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das*

*partes e peças; c) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; d) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; f) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.*

**TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA MANUTENÇÃO EXTERNA. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE EMPILHADEIRAS E VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE INTERNO E ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. TRANSPORTE DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE FORNECEDORES E COMPRADOR. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO NA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL E REDE ELÉTRICA INDUSTRIAL. MATERIAIS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.**

*Não podem ser descontados créditos, na sistemática não-cumulativa, em relação a: a) serviços de transporte de máquinas e equipamentos do processo produtivo para manutenção externa, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; b) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; c) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o comprador e suportados pelo comprador, por ausência de previsão legal; d) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno da produção e em veículos destinados ao transporte de insumos entre os fornecedores e o consulente, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; e) serviços de transporte de insumos para estabelecimentos de terceiros industrializadores por conta e ordem, realizados tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; f) serviços de transporte de insumos entre o fornecedores e comprador, por ausência de previsão legal; g) materiais, partes e peças de reposição e a serviços de manutenção e conservação de instalações industriais e de redes elétricas industriais, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda; h) materiais utilizados em embalagem de produtos destinada ao transporte.*

(...)

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 168, I; Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º; Lei nº 4.506/1964, art. 48, § único; Lei nº 10.833/2003 art. 3º, II, IX, VI e IX, § 1º, I e III, e § 10; Lei nº 11.774/2008, art. 1º; Decreto

*nº 3.000/1999 (RIR/99), art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I; IN RFB nº 940/2009, art. 14, caput, e §§ 1º e 6º.*

4. Ante os termos da resposta, a recorrente interpôs o presente recurso afirmando haver divergências interpretativas entre a supracitada Solução de Consulta e outras Soluções de Consulta (SC) e Soluções de Divergência (SD). O quadro abaixo resume os pontos apontados pela recorrente:

<b>Item contestado</b>	<b>Soluções ditas divergentes da Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 447, de 2009</b>
<i>d) serviços de transporte, contratados a terceiros, de remessa e retorno, para as empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção dessas máquinas e equipamentos utilizadas no processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.</i>	Solução de Divergência COSIT nº 14, de 31 de outubro de 2007; Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 174, de 22 de maio de 2009 e Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 184, de 21 de maio de 2009.
<i>f) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizadas no transporte interno do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;</i> <i>g) serviços de manutenção aplicados utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizadas no transporte interno do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;</i> <i>h) serviços de transporte de partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizadas no transporte interno do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda;</i>	Solução de Divergência COSIT nº 14, de 2007, Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006, Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008 e Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007.
<i>i) partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos destinados ao transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente;</i> <i>j) serviços de manutenção aplicados utilizadas em veículos destinados ao transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor de insumos e as instalações da Consulente;</i> <i>k) serviços de transporte das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos destinados ao transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente;</i>	Solução de Divergência COSIT nº 14, de 2007, a Solução de Divergência COSIT nº 37, de 09 de outubro de 2008, a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 2008 e a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 2007.

<i>l) combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção, nos veículos de transportes internos da produção e nos veículos utilizados no serviço de transporte de insumos entre o fornecedor e a consulente;</i>	Solução de Divergência COSIT nº 37, de 2008, Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 169, de 2006, Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 2008, Solução de consulta SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007 e Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 64, de 07 de abril de 2006.
<i>o) serviços de transporte de insumos enviados para industrialização em estabelecimentos de terceiros diretamente pela Consulente ou, pelo Fornecedor do insumo, por conta e ordem da Consulente;</i>	Solução de Divergência COSIT nº 37, de 2008 e Solução de Consulta SRRF05/Disit nº 9, de 30 de maio de 2006.
<i>p) materiais de embalagem tais como madeira, fitas de aço e de plástico, plástico “bolha”, filme stretch, espuma de nylon, pregos, parafusos, grampos e outros, sendo que, embora de madeira, tais embalagens não se destinam ao acondicionamento para transporte. Por se tratarem, os produtos fabricados pela consulente, de máquinas e partes de grande porte, as embalagens necessitam de robustez; daí, a utilização de tábuas de madeira.</i>	Solução de Divergência COSIT nº 1, de 16 de fevereiro de 2004; Solução de Consulta SRRF02/Disit nº 45, de 16 de outubro de 2003; Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 87, de 25 de março de 2009; Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 88, de 25 de março de 2009 e Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 449, de 16 de novembro de 2006.
<i>r) contratação de serviços, materiais, partes e peças destinadas à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais;</i>	Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 377, de 09 de novembro de 2006.

5. Conforme corretamente conclui a Informação DISIT/SRRF09 nº 16, de 6 de agosto de 2010, as divergências admitidas se dão apenas nos seguintes casos:

58. Admite-se a divergência da Solução de Consulta recorrida em relação:

a) à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006, à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 85, de 7 de abril de 2008, e à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007, no que tange à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação a serviços de manutenção e partes e peças, inclusive seu transporte, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação;

b) à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006, à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 85, de 7 de abril de 2008, e à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007, no que tange à admissão do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção;

5.1. Compulsando o juízo de admissibilidade efetuado pela DISIT, verifica-se que, na alínea “a” do item 58 da Informação DISIT retromencionada, reconhece-se a existência de divergência em relação à matéria discutida nas alíneas “f”, “g” e “h” do recurso especial;

5.2. Já na alínea “b” do item 58 da mesma Informação, reconhece-se a existência de divergência em relação à matéria discutida na alínea “l” do recurso especial, mas apenas na parte relativa ao consumo quando da aplicação durante o processo produtivo, pois, como a própria DISIT ressalta:

*Como consequência, divergem as Soluções de Consulta mencionadas da Solução de Consulta contestada, porém somente na parte relativa ao consumo ao longo do processo produtivo. Como não há referência, nas mencionadas Soluções de Consulta, ao transporte de insumos entre as instalações dos fornecedores e do consulente, não se admite a divergência em relação a esta matéria.*

5.3. As demais divergências alegadas pela recorrente não procedem, haja vista a falta de colisão entre Soluções de Consulta e Soluções de divergência.

6. Transcrevem-se as ementas, quanto à parte destacada pela recorrente, das Soluções conflitantes com a Solução de Consulta contestada:

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006:  
*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*  
*Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.*  
*Para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, a partir de 1º de fevereiro de 2004, podem ser considerados os bens e serviços, inclusive combustíveis, lubrificantes, partes e peças de reposição e outros bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, adquiridos de pessoa jurídica, para manutenção de veículos, máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado e utilizados na fabricação de bens destinados à venda, exceto nos casos em que aqueles bens e serviços configurem hipóteses de alíquota zero, isenção ou não-incidência dessa contribuição.*  
*INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.*  
*O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa.*  
*O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito da Cofins apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo.*  
*FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.*



---

*O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não ser considerado insumo nem integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente.*

*O frete na operação de venda contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, dará direito ao crédito da Cofins somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, conforme expressa previsão legal.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 404, de 2004.*

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 85, de 7 de abril de 2008:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

*Os valores referentes a combustíveis e lubrificantes, bem assim os valores relativos a partes e peças de reposição para veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

*Consideram-se veículos empregados na produção de bens, para efeito de apropriação dos créditos em questão, aqueles utilizados diretamente na linha de produção da empresa, para transporte de insumos ou de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo, dentro do mesmo estabelecimento ou de diferentes estabelecimentos, quando a produção se desenvolver em mais de uma unidade. Não se enquadram nessa categoria os veículos utilizados para serviços gerais, de fábrica ou administrativos, bem assim para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou para terceiros, inclusive, na operação de venda, para transporte até o comprador.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; INSRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.*

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.**

*Os valores referentes a partes e peças de reposição para os veículos ligados ao processo produtivo podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, exclusivamente na condição desses veículos serem utilizados para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção ou, quando se esta se dê em etapas, entre os diferentes locais em que seja realizada.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; INSRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.*

## **Fundamentos**

7. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

8. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Essas leis trazem um rol taxativo de hipóteses de creditamento para desconto do valor apurado dessas contribuições. A dúvida da consultante está na correta interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (as normas aqui citadas referentes à Contribuição para o PIS/Pasep se aplicam à Cofins, salvo disposto em contrário).

9. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

10. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.  
DIVERSOS ITENS.**

*1. Na sistemática 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 ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados 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, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;*

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como 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 empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como 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 empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

(...)

---

*Fundamentos*

6. *Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

(...)

8. *Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.*

9. *Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:*

*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)*

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

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

*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 nº 10.865, de 2004)*

(...)

*§ 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;”*

*Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

*“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

(...)

*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;”*

*10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:*

*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 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)*

*(...)*

*§ 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) (grifos nossos)*

*11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:*

*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;*

*(...)*

*§ 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." (grifos nossos)*

*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.*

*16. Neste ponto, interessa ressaltar que também no caso de veículos e de serviços de transporte somente se permite o creditamento em relação àqueles diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

*17. Assim, nas hipóteses em que o transporte é etapa inerente e diretamente vinculada à produção ou à prestação de serviços permite-se o creditamento, nas modalidades estabelecidas pela legislação, em relação aos veículos da própria pessoa jurídica que exercem essa atividade e em relação à contratação deste serviço de terceiros, como ocorre com o transporte interno a um mesmo estabelecimento para suprimento de máquinas produtivas, entre outros.*

*18. Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.*

*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 nº 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. 9º da Instrução Normativa RFB nº 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**

**– 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. 3º, II; IN SRF nº 404, de*

*2004, art. 8º, § 4º.*

*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. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 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 nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).*



(...)

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.

(...)

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.

(...)

56. Do que exposto na consulta e no recurso apresentados, conclui-se que a recorrente comercializa “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos”. Ainda, conclui-se que ela exerce as atividades de florestamento e reflorestamento apenas acessoriamente, objetivando produzir matéria-prima para elaboração de outros produtos destinados à venda (corroborando esse entendimento, cite-se, exemplificativamente, trecho do item ‘c’ apresentado na consulta inicial: “florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda”).

(...)

71. Passa-se à análise do segundo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa, quais sejam:

(...)

VI. serviços de transporte de partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do transporte interno (para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) e entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos) e produtos em elaboração, fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “m”)

72. A título de esclarecimento, registre-se que, nos itens em comento, não se trata de gastos da recorrente relativos a frota própria de veículos, mas gastos com a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de transporte (caso seja contratada pessoa física para prestação do indigitado serviço, a discussão em curso restaria prejudicada ante a vedação de creditamento constante do inciso I do § 3º dos arts. 3º das Lei nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

*Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.*

*“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita. ....”*

*Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009.*

*“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”*

*Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.*

*“Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”*

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

80. Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, entre outras: Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013 (DOU de 30/04/2013):

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA. (...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens,*

*pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria;*  
(...)

*Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013 (DOU de 02/10/2013):*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

**NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS.**

*(...)Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: 1) a aquisição de bens utilizados como insumo na produção e fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que o custo de aquisição inclui as despesas de transporte, quando arcadas pelo comprador; (...)*

*81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.*

*82. Portanto, não há direito de creditamento em relação aos serviços referidos nos itens V, VI, e VII.*

*(...)*

*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 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;*

*b) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, para transporte de insumos e produtos em elaboração são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições;*

*c) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção) não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições;*

*d) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o adquirente não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições.*

11. Considerando o exposto na Solução de Divergência acima destacada, pode-se concluir que os gastos com partes e peças de reposição (item “f” do recurso) e serviços de manutenção (item “g” do recurso) aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no

---

transporte interno (interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica) para suprimento, com insumos ou produtos em elaboração, das máquinas que promovem a produção de bens destinados à venda, desde que tais dispêndios não sejam capitalizados ao valor do bem em manutenção (não gerem aumento de vida útil do bem superior a um ano), são passíveis de gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, já que são aplicados diretamente no processo produtivo. Perceba-se o direito a creditamento decorre de gastos com transporte interno diretamente relacionado o processo produtivo, e não de qualquer transporte interno (como transporte de pessoal, etc).

12. Já quanto aos gastos com serviços de transporte das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte interno do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “h” do recurso), não há possibilidade de creditamento de tais valores, posto que tais montantes devem ser incorporados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de crédito deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

13. Em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e nos veículos de transporte interno de insumos e produtos em elaboração (item “l”, primeira e segunda parte), haverá o direito de crédito das referidas contribuições, já que esses dispêndios possuem relação direta e imediata com o produto fabricado. Vale reforçar que os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica não possuem direito ao crédito das exações em comento.

14. Especificamente quanto às divergências entre as Soluções de Consulta confrontadas, cabe uma análise pormenorizada da consequência dos entendimentos aqui adotados.

15. Quanto à Solução de Consulta SRRF08/ Disit nº 169, de 2006, esta já foi reformada pela Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 130, de 9 de junho de 2011, na parte que contraria as conclusões aqui proferidas.

16. Em relação à Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 2008, e à Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 2007, reforma-se a parte que permite o creditamento das partes e peças de reposição e dos combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria-prima entre estabelecimentos distintos da mesma pessoa jurídica.

17. Do mesmo modo, reforma-se parcialmente a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 447, de 2009, na seção em que veda a apuração de crédito das contribuições no caso das partes e peças, serviços de manutenção e combustíveis e lubrificantes de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno diretamente aplicado no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda (suprimento com insumos ou produtos em elaboração das máquinas que promovem a produção de bens destinados à venda, etc).

## **Conclusão**

18. Diante do exposto, soluciona-se a divergência respondendo o seguinte:

a) Os gastos com partes e peças e serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte interno (mesmo estabelecimento da pessoa jurídica) de matérias-primas e produtos em elaboração, desde que tais valores não sejam incorporados ao bem em manutenção, são considerados insumos, permitindo a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

b) Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e nos veículos de transporte interno da produção são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e da Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

c) As partes e peças, os serviços de manutenção e os combustíveis e lubrificantes consumidos em empilhadeiras e veículos utilizados no transporte de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos distintos da mesma pessoa jurídica não são considerados insumos, não permitindo a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e da Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; e

d) Os gastos com serviços de transporte das partes e peças que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de acordo com o art.3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e da Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, posto que tais montantes devem, em regra, ser incorporados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de crédito deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

19. Reforme-se parcialmente, no que contraria esta Solução de Divergência:

a) a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 169, de 23 de junho de 2006;

b) a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 85, de 07 de abril de 2008;

c) a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 407, de 13 de agosto de 2007; e

d) a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 447, de 24 de novembro de 2009.

Assinado digitalmente  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex-Substituto.

Assinado digitalmente  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit – Substituta, para aprovação.

*(assinado digitalmente)*  
FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex-Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Divergência Vinculada e os encaminhamentos propostos. Divulgue-se e publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao recorrente.

*(assinado digitalmente)*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta