



---

**Solução de Consulta nº 471 - SRRF09/Disit**

**Data** 15 de dezembro de 2009

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PRODUTO EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA PRODUTORA.

Os gastos com transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mesmos relativos a combustíveis e lubrificantes, não são considerados insumos para os fins previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Igualmente, os caminhões utilizados no aludido transporte não são considerados bens incorporados no ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 289, 290 e 346; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, *caput* e §§ 4º e 7º; IN RFB nº 740, de 2007, art. 17.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PRODUTO EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA PRODUTORA.

Os gastos com transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mesmos relativos a combustíveis e lubrificantes, não são considerados insumos para os fins previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Igualmente, os caminhões utilizados no aludido transporte não são considerados bens incorporados no ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 289, 290 e 346; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, *caput* e §§ 4º, 7º e 9º; IN RFB nº 740, de 2007, art. 17.

## Relatório

1. A interessada, acima identificada, cujo objeto social, conforme cláusula segunda de seu Contrato Social consolidado (fl. 23 dos autos de consulta), consiste na *“indústria, comércio, importação e exportação de Produtos de Laticínios, Transportes Rodoviários de Cargas Próprias e de Terceiros, Intermunicipal e Interestadual e posto de recebimento e resfriamento de leite na filial da sociedade”*, 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 na sistemática de não-cumulatividade.

2. Estima que *“cerca de 70% da receita auferida na venda no mercado interno dos produtos industrializados pela consulente é tributada pelo PIS e pela COFINS não cumulativos à alíquota zero”* (fls. 02), sendo que o restante recebe incidência das alíquotas gerais da não-cumulatividade, admitindo a apuração de créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2.1 Sobre alguns produtos cuja receita de venda sujeita-se à alíquota zero apura os *“créditos presumidos da atividade agroindustrial, previstos no art. 8º da Lei 10.925, de 23/7/2004”* (fls. 02).

2.2 Afirma entender *“como legalmente possível a manutenção e utilização de créditos tributários calculados sobre os encargos e despesas expressamente citados nos respectivos arts. 3º, da legislação referida”* (fls. 03), ressalvando serem *“plenamente observadas e respeitadas pela consulente, as vedações previstas”*, especificamente em relação à *“aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, que não dão o direito ao crédito normal”* (fls. 03).

2.3 Acerca do crédito presumido da atividade agroindustrial afirma que a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, *“em seu art. 8º prevê a manutenção de crédito presumido das referidas contribuições”* e que, ao adquirir o leite *in natura* dos postos de resfriamentos de seus fornecedores pessoas jurídicas ou diretamente do produtor rural pessoa física, *“a consulente se qualifica como detentora do direito de manter o crédito presumido de PIS e COFINS calculado sobre o custo de aquisição de tal matéria prima”* (fls. 04).

3. Sendo seu principal insumo o leite cru, *“a consulente efetua a coleta da matéria prima, com caminhões de sua frota própria, integrantes do seu ativo imobilizado”*, especialmente preparados para efetuar tal operação, com tanques isotérmicos para manter a temperatura do leite coletado até a chegada no estabelecimento da interessada, *“onde o leite é transferido imediatamente para tanques de recepção, sendo que a coleta e a transferência do leite para os tanques de recepção são feitas através do sistema de bombeamento componente do tanque rodoviário acoplado ao caminhão”* (fls. 06).

3.1 Em decorrência, incorrem *“em gastos de manutenção e reparo dos caminhões, como combustíveis, lubrificantes, pneus, peças e outros bens e serviços de manutenção da frota”*, motivo pelo qual defende *“que estes gastos integram custo de aquisição de sua matéria prima, e inclusive, considera-os insumos consumidos ao longo de seu processo produtivo, que se inicia no resfriamento do leite, abrange a operação de coleta do mesmo até a saída do produto resultante do processo industrial do estabelecimento fabricante”* (fls. 06).

3.2 Afirma que o conceito de “insumos” foi trazido apenas pela Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e pela Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, que interpretaram o termo “*em sentido estrito, amoldando-o a forma prevista no inciso I, art. 164, do Regulamento do IPI*” (fls. 06/08), Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2002) .

3.2.1 Extrai das referidas Leis e IN que “*os custos com combustíveis e lubrificantes são citados expressamente inclusive, quando aplicados e consumidos no processo produtivo*” (fls. 08).

3.2.2 Argumenta que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) reconhece “*a inclusão do frete pago a pessoa jurídica, incorrido na aquisição de bens destinados a venda, ao custo dos produtos vendidos*” (fls. 08), citando como exemplo a Solução de Consulta (SC) n.º 44, de 8 de abril de 2009, exarada pela 1ª Região Fiscal (RF), a qual se estribou no art. 289 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, que expressamente inclui os custos de transporte e seguro no custo das mercadorias adquiridas para revenda (fls. 09), sendo que o art. 290 do mesmo diploma estende a disposição para abranger o custo de produção dos bens ou serviços vendidos (fls. 10).

3.2.3 Transcreve a ementa da Solução de Consulta n.º 85 de 7 de abril de 2008, da 8ª RF, para argumentar que a RFB “*já se posicionou favorável à utilização dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre os gastos referentes a combustíveis e lubrificantes, bem como valores relativos a partes e peças de reposição para veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda*” (fls. 10/11) e, a seguir, a ementa do Acórdão n.º 203-12.898 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (2º CC), no mesmo sentido (fls. 11/12).

3.3 Assim, ressalta que “*conforme o art. 8º da Lei 10.925/2004, foi legalmente presumido um crédito fiscal decorrente da aquisição efetuada de **pessoas físicas e algumas pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária**, crédito este calculado atualmente em 60% (sessenta por cento) das alíquotas do PIS e da COFINS não cumulativos*” (o destaque consta do original, às fls. 12), sendo que, em relação às aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, partes e peças dos veículos, que são adquiridos junto a pessoas jurídicas não exercentes de atividade agropecuária, entende que “*sobre estes gastos devam ser aplicadas as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,60% para a COFINS, ainda que estes encargos sejam considerados integrantes do custo de aquisição do leite*” (fls. 12).

4. Defende também a possibilidade de “*utilização de créditos calculados sobre os encargos de depreciação*” dos veículos que realizam a coleta do leite, em face de serem “*bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda*” (fls. 13).

4.1 Finaliza indagando, *in verbis* (fls. 15):

- I. *Os veículos utilizados na coleta do leite podem ser considerados bens utilizados na fabricação de produtos destinados a venda possibilitando a empresa de que se credite dos encargos de depreciação dos mesmos, com base no art. 3º da Lei 10.637/2002 e no art. 3º da Lei 10.833/2003?*
- II. *Se a resposta a QUESTÃO I for afirmativa e considerando que o processo produtivo da empresa consulente resulta em produtos tributados pelo PIS e pela COFINS, é correto incorporar o valor dos custos com a manutenção*

*da frota de caminhões destinados a coleta do leite, como combustíveis, lubrificantes, pneus, partes e peças ao custo de aquisição da matéria prima e assim compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS?*

III. *Se a resposta às QUESTÕES I e II forem afirmativas e considerando que os referidos gastos são efetuados perante pessoas jurídicas, domiciliadas no País, não enquadradas no conceito do art. 8º da Lei 10.925/2004 para o cálculo dos créditos sobre tais aquisições deverão ser aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,60% para PIS e COFINS, respectivamente?*

IV. *Se a resposta às QUESTÕES I, II e III forem negativas, qual será o entendimento correto?*

## Fundamentos

5. Inicialmente, é aconselhável definir o exato escopo da consulta em questão, haja vista a grande quantidade de informações prestadas pela Consulente.

5.1 As dúvidas postas são aquelas constantes das perguntas reproduzidas no item 4.1 desta Solução de Consulta, a saber: a) a possibilidade de apurar créditos sobre os encargos de depreciação dos veículos empregados na coleta do leite; b) se os custos com a manutenção da frota de caminhões, neles inclusos os gastos com combustíveis, lubrificantes, pneus, partes e peças de reposição, possibilitam o creditamento para os fins previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

5.2 A interessada não demonstra qualquer dúvida em relação a vários pontos abordados na consulta: incidência de alíquota zero, apuração de créditos presumidos da Lei nº 10.925, de 2004, vedações à apuração de créditos, manutenção dos créditos apurados.

5.2.1 Dessa sorte, a presente Solução de Consulta abster-se-á de formular juízo acerca de tais questões, o que, de forma alguma, significa homologação do entendimento da interessada a respeito, cabendo-lhe o ônus, se for o caso, de formular nova consulta caso restem dúvidas a respeito.

6. As sistemáticas não-cumulativas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, antes citadas, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

6.1 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. 1ª 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. 2ª Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1ª, 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)*

[...]

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

[...]

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

[...]

*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)*

[...]

*VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

6.2 Essas disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei n.º 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, antes transcrito.

7. Essas previsões legais foram tratadas, no âmbito da RFB, pelas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002 — alterada posteriormente pela Instrução Normativa SRF n.º 358, de 2003, e pela Instrução Normativa SRF n.º 464, de 21 de outubro de 2004 —, e n.º 404, de 2004, conforme abaixo transcrito:

**IN SRF n.º 247, de 2002, com alterações introduzidas pela IN SRF n.º 358, de 2003:**

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 **adquisições** efetuadas no mês:

a) [ . . . ]

b) **de bens e serviços**, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.1) **na fabricação de produtos destinados à venda**; ou (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

II – [ . . . ]

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

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 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 **adquisições** 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 no original)

7.1 Extrai-se desses dispositivos que são considerados insumos, no caso da Consulente, industrial que é, quaisquer bens que sofram alterações físicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

7.2 A ressalva acima, quanto à não inclusão no ativo imobilizado, justifica-se 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.

7.2.1 É o caso das peças e partes — adquiridos para reposição e manutenção em máquinas e equipamentos usados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados a venda — 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).*

7.2.2 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.

7.2.2.1 Nesse caso, se forem usadas em máquinas ou equipamentos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, de forma 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, 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.

7.2.2.2 É necessário ressaltar a condição sublinhada no item anterior, haja vista a possibilidade de se empregarem partes e peças, a exemplo de pinos, tarraxas, parafusos, abraçadeiras, materiais de limpeza e outros, que não venham a sofrer alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

7.2.2.3 A exigência de ação direta sobre o produto em fabricação não implica, necessariamente, em contato físico da peça com este produto.

7.3 Quando se remete à observância da legislação de regência, é de considerar, por exemplo, que insumos adquiridos sem a incidência das contribuições não são aptos a gerar crédito, inclusive no caso de isenção, se as receitas dos produtos resultantes 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.

7.4 Frise-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) firmou o mesmo entendimento por meio da Solução de Divergência nº 14, de 31 de outubro de 2007:

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

*Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção.*

*As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.*

7.4.1 Da Solução de Divergência (SD) referida cabe destacar o seguinte trecho:

*13. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à **venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações**, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado**. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.*

*13.1. Portanto, **as partes e peças de reposição empregadas em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens destinados à venda**, são consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativas, **desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o serviço prestado e o bem fabricado ou produzido** e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

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

8. Postos tais esclarecimentos, é possível verificar que a situação exposta pela Consulente não se subsume aos conceitos descritos.

8.1 De fato, os veículos utilizados para a coleta de leite não exercem ação direta sobre o produto em fabricação: recolhem o leite de um local e o transportam para outro, apenas.

8.2 É o que se dá, igualmente, no interior da planta produtiva de qualquer indústria, quando determinado produto em fabricação precisa ser transportado de uma planta produtiva para outra: recolhe-se o produto em fabricação em um local, remetendo-se-o para outro, sem que qualquer ação sobre o produto ocorra, de maneira a causar-lhe qualquer transformação.

8.2.1 Esta RFB, em diversas ocasiões, já se manifestou pelo entendimento de que o transporte de produtos em elaboração entre unidades da mesma pessoa jurídica não gera direito aos créditos sob exame, tendo inclusive a Cosit já se pronunciado a respeito, por meio da Solução de Divergência n.º 12, de 8 de abril de 2008:

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

*CRÉDITOS DE COFINS. 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 Cofins 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 Cofins com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.*

*Dispositivos Legais: Arts. 3º e 93, I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; Art 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; IN SRF nº 404, de 2004.*

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

8.2.2 Posteriormente, tal entendimento foi ratificado pela Solução de Divergência n.º 26, de 30 de maio de 2008:

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

*TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.*

*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 Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.*

*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 Cofins apurada de forma não-cumulativa.*

*Dispositivos Legais: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

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

8.2.2.1 Dessa SD sobressai o seguinte trecho:

*11. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, conclui-se:*

*I – O transporte de produto acabado entre os 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 para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa.*

*II – Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como insumos do produto. (Sem os destaques no original)*

8.3 Portanto, uniformizado o entendimento dentro da RFB sobre o assunto, no sentido da impossibilidade de se apurar créditos em relação a gastos decorrentes do transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

9. Em relação à possibilidade de se considerar os caminhões utilizados na coleta de leite como “bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos [...] para utilização na produção de bens destinados à venda”, melhor sorte não socorre a pretensão da Consulente.

9.1 De fato, os caminhões não são usados para qualquer processo de industrialização (transformação), sendo seu fim meramente para transporte, não obstante especificamente preparados para manter a temperatura do leite em condições adequadas.

10. Por fim, cabe analisar as Soluções de Consulta e Acórdão do Conselho de Contribuintes trazidos pela Consulente à colação como pretensos reforços de seus argumentos.

10.1 A SC n.º 44-SRRF1ª RF/Disit, de 8 de abril de 2009, ostenta as seguintes ementas:

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

*Frete. Custo dos produtos vendidos. Integra a base de cálculo para apuração do crédito da COFINS o valor do frete, pago a pessoa jurídica, incorrido na aquisição de bens destinados à revenda, desde que o frete seja pago à pessoa jurídica, domiciliada no País, e que integre o custo de produtos passíveis de creditamento.*

*Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002 e da Lei n.º 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37); e art. 289 do RIR (Decreto n.º 3.000/99)*

***Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Frete. Custo dos produtos vendidos.***

*Integra a base de cálculo para apuração do crédito do PIS/Pasep o valor do frete, pago a pessoa jurídica, incorrido na aquisição de bens destinados à revenda, desde que o frete seja pago à pessoa jurídica, domiciliada no País, e que integre o custo de produtos passíveis de creditamento.*

*Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002 e da Lei n.º 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37); e art. 289 do RIR (Decreto n.º 3.000/99)*

10.1.1 Tais conclusões não destoam do entendimento vigente nesta 9ª RF: de fato, esta Superintendência já se manifestou várias vezes no sentido de que o frete integra o custo de aquisição, desde que atendidos todos os demais requisitos legais.

10.1.2 Contudo, quando se menciona “frete”, o vocábulo remete a “custos com transportes” pagos a terceiros, não a gastos com transporte incorridos com frota própria; Isso, porque o transporte com frota própria, típico custo indireto, não configura dispêndios que compõe o custo de aquisição de insumos, nem são empregados diretamente no processo de industrialização dos bens destinados à venda.

10.1.3 Ademais, como já se mencionou, a própria Cosit já se manifestou a respeito do transporte de produtos em elaboração entre unidades da pessoa jurídica produtora, uniformizando o entendimento no âmbito desta RFB, consoante SD n.º 26, de 2008, antes aludida.

10.2 Também menciona a Consulente a SC n.º 85-SRRF/8ª RF/Disit, de 7 de abril de 2008, cuja ementa assim estabeleceu:

**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.** [Sem o destaque no original]

*Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º; INSRF n.º 404, de 2004, arts. 8.º e 9.º.*

10.2.1 De fato, o trecho em destaque conflita com as conclusões lavradas no item 9.1 desta Solução de Consulta.

10.2.2 Entretanto, não é um entendimento que possa prevalecer, em face do disposto na já citada SD Cosit n.º 26, de 2008, pois, levaria a conclusões conflitantes:

- se veículos utilizados para transporte de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo fossem “bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda”, e
- se “as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos (...) empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...) geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep” (ementa da SD Cosit n.º 14, de 2007; o destaque não consta do original),
- então, veículos utilizados para transporte de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo teriam, por conclusão lógica, de admitir direito a crédito em relação às suas partes e peças de reposição;

- contudo, as despesas com partes e peças de reposição desses veículos utilizados para transporte de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo não podem admitir tais créditos, conforme conclusão da SD Cosit n.º 26, de 2008.

10.2.3 Num primeiro exame, podem parecer conflitantes as conclusões da SD Cosit n.º 14, de 2007, e da SD Cosit n.º 26, de 2008, haja vista que a primeira menciona “veículos (...) empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”; Entretanto, essa conceituação não implica que os “veículos utilizados para transporte de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo” sejam “veículos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

10.2.3.1 Alguns exemplos podem ilustrar a afirmação:

- Empresa transportadora que utiliza determinado caminhão para realizar o transporte e entrega das cargas contratadas com seus clientes poderá apurar créditos sobre gastos realizados no transporte — observadas as vedações e requisitos da espécie —, pois o veículo é empregado diretamente na prestação de serviços;
- A mesma empresa transportadora que cede veículo para uso pessoal de seu diretor, arcando com as despesas de manutenção, não pode apurar créditos sobre tais despesas; o veículo não está sendo utilizado diretamente na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- Empresa construtora que utiliza um caminhão equipado com betoneira para produzir o concreto a ser empregado na edificação de imóvel destinado à venda poderá apurar créditos sobre os gastos de manutenção do veículo — observadas as vedações e requisitos da espécie —, pois está sendo empregado na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

10.2.4 Diante das ponderações acima, esta Divisão de Tributação (Disit) formulará representação à Cosit, de acordo com o estabelecido na Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007:

*Art. 17 Qualquer servidor da administração tributária que tiver conhecimento de Soluções de Consulta divergentes sobre a mesma matéria deve, a qualquer tempo, formular representação ao chefe do órgão que solucionou a consulta, indicando as soluções divergentes.*

*§ 1º O juízo de admissibilidade da representação é exercido pela SRRF.*

*§ 2º Admitida a representação, o processo será encaminhado para a Cosit ou para a Coana, conforme o caso.*

10.3 Finalizando, menciona ainda a Consulente o Acórdão n.º 203-12.898 da Terceira Câmara do 2º CC:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*

**CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. FRETES**

*As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumos e geram créditos dedutíveis*

*do PIS não-cumulativo devido mensalmente, assim, como as despesas com fretes suportadas por ele.*

10.3.1 Deve-se salientar que as decisões dos Conselhos de Contribuintes não vinculam a Administração Tributária; consoante já mencionou, pacificado no âmbito da RFB o entendimento de que as despesas decorrentes do transporte entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não se enquadram no conceito de insumos.

## **Conclusão**

11. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que os gastos com transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mesmos relativos a combustíveis e lubrificantes, não são considerados insumos para os fins previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

11.1 Igualmente, os caminhões utilizados no aludido transporte não são considerados bens incorporados no ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

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

À consideração superior.

ARLEI ROBERTO MOTA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Relator

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Chefe da Divisão de Tributação  
SRRF 9ª RF  
*Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997*  
(DOU de 11/3/1997)