

## Coordenação-Geral de Tributação

**Solução de Consulta nº 293 - Cosit****Data** 13 de junho de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****CUMULATIVIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. COMBUSTÍVEIS. CONTRATO FIRMADO EM REGIME DE EPC OU *TURN KEY*.**

Caso o contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key* envolver o desenvolvimento de obras de construção civil nos termos do inciso XX do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, será obrigatória aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às receitas decorrentes da execução desse contrato;

Caso seja aplicável o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep às receitas decorrentes da execução de contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key*, é possível o desconto de créditos da referida contribuição em relação a:

- a) guindastes, caminhões e veículos de transporte incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002;
- b) combustível consumido nos referidos veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (no caso presente, na prestação de serviços “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”);

O direito aos créditos do item anterior só é possível caso os veículos sejam utilizados em atividades cujas receitas estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Assim, caso haja a utilização dos mencionados veículos tanto em atividades sujeitas ao regime de apuração não cumulativa quanto em atividades sujeitas ao regime de apuração cumulativa da contribuição, será necessária a proporcionalização estabelecida pelos § 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 10, XX e art. 15, V.

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

CUMULATIVIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. COMBUSTÍVEIS. CONTRATO FIRMADO EM REGIME DE EPC OU *TURN KEY*.

Caso o contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key* envolver o desenvolvimento de obras de construção civil nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003, será obrigatória aplicação do regime de apuração cumulativa da Cofins em relação às receitas decorrentes da execução desse contrato;

Caso seja aplicável o regime de apuração não cumulativa das Cofins às receitas decorrentes da execução de contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key*, é possível o desconto de créditos da referida contribuição em relação a:

- a) guindastes, caminhões e veículos de transporte incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003;
- b) combustível consumido nos referidos veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (no caso presente, na prestação de serviços “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”);

O direito aos créditos do item anterior só é possível caso os veículos sejam utilizados em atividades cujas receitas estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins. Assim, caso haja a utilização dos mencionados veículos tanto em atividades sujeitas ao regime de apuração não cumulativa quanto em atividades sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, será necessária a proporcionalização estabelecida pelos § 7º a 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º e art. 10, XX.

## Relatório

O interessado, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação do art. 3º, inciso VI, da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. A consulente informa que “*realiza fornecimento de sistemas completos tipo EPC (Engineering, Procurement, Construction) ou Turn Key, cujas operações são submetidas a tributação pelo PIS e pela COFINS. No caso concreto, nas etapas correspondentes aos serviços de montagem eletromecânica e instalações industriais, que fazem parte do processo de produção dos bens que a empresa fornece, torna-se imprescindível a utilização de guindastes, caminhões e veículos de transporte, bem como a utilização de combustível para o funcionamento destes guindastes, caminhões e veículos de transporte*”.

3. Em seguida, questiona:

*“Diante do exposto e considerando o fato de que os referidos caminhões, guindastes, veículos de transporte são utilizados na atividade fim da empresa consulente, cujas operações são submetidas à tributação de PIS e COFINS, é legítima a apropriação do crédito destas contribuições sobre a aquisição desses bens, e sobre a aquisição do combustível utilizado para o funcionamento desses bens?”*

4. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

## Fundamentos

5. 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 consulente, 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.

6. Conforme relatado, a consulente, que aparentemente se dedica à atividade industrial, menciona genericamente que atua mediante o fornecimento de “*sistemas completos tipo EPC (Engineering, Procurement, Construction) ou Turn Key*”.

7. Como cediço, os contratos comumente chamados de *EPC (Engineering, Procurement, Construction) ou Turn Key* são acordos comerciais que atribuem ao prestador de serviço ou fornecedor de bens a responsabilidade total pelo desenvolvimento do projeto e pela construção ou montagem (inclusive com fornecimento de bens) do bem ou da obra envolvidos.

8. Nesse contexto, duas advertências se mostram necessárias.

9. A uma, os contratos de *EPC ou Turn Key* podem envolver o desenvolvimento de obras de construção civil e, nesse caso, as receitas decorrentes podem estar sujeitas obrigatoriamente ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (no qual não há a possibilidade de apuração de créditos), nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003:

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:  
(...)*

*XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)*

(...)

*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)*

(...)

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;*

10. A duas, a consulente não detalha suficientemente suas atividades para que se possa identificar os detalhes da utilização dos bens objetos de questionamento na presente consulta. Nada obstante, infere-se da consulta que o questionamento versa sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação à aquisição de “*guindastes, caminhões e veículos de transporte*” utilizados na prestação de “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”. Consequentemente, apesar de a consulente ser pessoa jurídica aparentemente dedicada à atividade industrial, o questionamento versa sobre um tipo de prestação de serviços.

11. Assim, o contexto considerado nesta Solução de Consulta será exclusivamente a prestação de “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*” no âmbito de contrato comercial firmado em regime de *EPC ou Turn Key* que não envolve o desenvolvimento de obras de construção civil e, portanto, cujas receitas decorrentes não estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso XX do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Qualquer situação fática diversa não estará abrangida pelas conclusões apresentadas nesta Solução de Consulta.

12. Supondo-se que as receitas decorrentes do contrato firmado pela consulente não estejam sujeitas ao regime de apuração cumulativa, pode-se analisar as hipóteses de creditamento permitidas pela legislação da não cumulatividade das contribuições para verificar se há direito de creditamento em relação aos itens questionados pela consulente: a) aquisição de “*guindastes, caminhões e veículos de transporte*” utilizados na prestação de “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”; b) “*aquisição do combustível utilizado para o funcionamento desses bens*”.

13. No que tange à aquisição de “*guindastes, caminhões e veículos de transporte*”, os incisos VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, autorizam a apuração de créditos em relação a **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.

14. O cálculo do valor desses créditos em cada período de apuração das contribuições pode ser realizado de várias formas, a depender de a situação se adequar aos permissivos legais de apuração mais rápida. Ordinariamente, esse crédito é apurado sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Observa-se que os incisos VI ora em apreço estabelecem como condição para fruição do crédito neles previstos, que as máquinas, equipamentos e outros bens, além de

serem incorporados ao ativo imobilizado, sejam utilizados para locação a terceiros ou na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

16. Portanto, caso os guindastes, caminhões e veículos de transporte adquiridos pela consulente sejam incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e sejam utilizados na montagem eletromecânica e na instalação dos bens que produz, será permitido o creditamento nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

17. Em tempo, salienta-se que somente se permite o creditamento caso os bens sejam utilizados em atividades cujas receitas estejam sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, caso haja a utilização desses guindastes, caminhões e veículos de transporte em várias atividades diversas, poderá ser necessária a realização da proporcionalização estabelecida pelos § 7º a 9º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

18. No que se refere ao combustível necessário ao funcionamento dos veículos em comento, o crédito não é possível com base no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista que tal dispositivo é direcionado apenas para os bens do ativo imobilizado.

19. Como o combustível é consumido em veículos utilizados no processo produtivo da empresa, como afirma a consulente em sua petição, a única possibilidade de apuração de crédito das exações seria com base no inciso II do art. 3º das supracitadas leis, que preveem o crédito sobre *“bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...).”*

20. Em relação a esse tema, 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.

21. Os trechos da Solução de Divergência necessários para o deslinde da classificação ou não dos combustíveis como insumos são reproduzidos abaixo:

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

(...)

#### 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 subsequentes.

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 combustível 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 n.º 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 n.º 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.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);

(...)

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.

(...)

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.*

22. Trilhando as bases da Solução de Divergência transcrita acima, percebe-se que somente se permite a apuração de créditos em relação à aquisição de combustíveis que sejam consumidos em máquinas ou veículos diretamente utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

23. No caso presente, caso o contrato firmado pela consulente demande a prestação de “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”, a aquisição de combustíveis consumidos em veículos diretamente utilizados nessas atividades permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

## **Conclusão**

24. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) se o contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key* envolver o desenvolvimento de obras de construção civil nos termos do inciso XX do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, será obrigatória aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da execução desse contrato;

b) Caso seja aplicável o regime de apuração não cumulativa das contribuições às receitas decorrentes da execução de contrato firmado em regime de *EPC ou Turn Key*, é possível o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a:

b.1) guindastes, caminhões e veículos de transporte incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

b.2) combustível consumido nos referidos veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (no caso presente, na prestação de serviços “*serviços de montagem eletromecânica e de instalações industriais*”);

c) somente se permite o creditamento caso os veículos sejam utilizados em atividades cujas receitas estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, caso haja a utilização dos mencionados veículos tanto em atividades sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições quanto em atividades sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, será necessária a proporcionalização estabelecida pelos § 7º a 9º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente

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

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

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. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit