



---

**Solução de Consulta nº 490 - Cosit**

**Data** 26 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA DE VEÍCULOS PRÓPRIA DO VENDEDOR. ÔNUS DO TRANSPORTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º e 10.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA DE VEÍCULOS PRÓPRIA DO VENDEDOR. ÔNUS DO TRANSPORTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 2º e 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º c/c o art. 15, II.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA. INEFICÁCIA.

Não produzirá efeitos a consulta formulada quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VIII.

## Relatório

O interessado, acima identificado, devidamente representado, informando explorar o ramo de atividade de bebidas frias no atacado, dirige-se a esta Secretaria formulando consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributos federais.

2. Informa que explora o ramo de atividade de revenda de bebidas frias no atacado. Conjugada com a venda, exerce atividade de prestação de serviço de entrega dos produtos que vende. O ônus desta prestação de serviço é suportado pelo próprio vendedor, constituindo frota própria para este fim.

3. Diz que os gastos com peças para reposição para manutenção da frota, combustíveis e lubrificantes necessários para a entrega das mercadorias vendidas não são computados para creditamento na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Entretanto, acerca da interpretação das leis que regem estas contribuições, alega que nestes casos *“há entendimento contrário ao adotado pelo consulente, em situações econômicas equivalentes e sem distinção, conforme CF/88, Art. 150, II e posterior decisão do STJ - Recurso Especial 1.235.979 - RS (2011/0023711-3), admitindo-se desta forma a apropriação destes créditos.”*

4. Por fim, questiona:

4.1. *“Considerando as situações descritas, pode-se caracterizar ambos os casos em situação equivalente e sem distinção, obedecendo o princípio da isonomia tributária, conforme determina CF/88, Art. 150, II?”*

4.2. *“Considerando que é admitido o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios relativos a armazenagem de mercadoria e frete, quando o ônus é suportado pela empresa vendedora (Lei 10.833/03, Art. 3º, IX). Pode-se aplicar este tratamento a empresa consulente, pois em substituição a contratação de terceiros para efetuar o serviço de frete, optou por fazê-lo em frota própria, absorvendo assim, os custos incorridos e repassando ao elo subsequente no preço de venda, venda esta que sofre incidência integral das referidas contribuições?”*

4.3. *“Assim, os gastos com peças de reposição para manutenção da frota, combustíveis e lubrificantes necessários e imprescindíveis para o serviço de entrega da consulente, podem ser admitidos para efeito de creditamento na apuração do PIS/Pasep e da COFINS?”*

5. É o relatório. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

## Fundamentos

6. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº

70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

7. Assim, a 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.

8. Parte-se para a análise de mérito da consulta apresentada.

9. No que se refere à primeira questão (“*Considerando as situações descritas, pode-se caracterizar ambos os casos em situação equivalente e sem distinção, obedecendo o princípio da isonomia tributária, conforme determina CF/88, Art. 150, II?*”), deve-se esclarecer à consulente que o processo administrativo de consulta deve atender aos requisitos previstos na legislação citada no item 6, para que se configure sua admissibilidade e operem-se os seus efeitos.

9.1 Sobre os requisitos que devem ser atendidos na formulação da consulta, cabem ressaltar os seguintes:

**IN RFB nº 1.396, de 2013:**

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*(...)*

*VIII - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;*

9.2. Ao formular a primeira questão, a consulente pretende obter manifestação desta Secretaria sobre entendimentos contrários àqueles que adota, recorrendo ao princípio da isonomia estabelecido na Constituição Federal, art. 150, II, e decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ – em sede de recurso especial.

9.3. Nesse caso, deve-se destacar que o inciso VIII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, dispõe que não produz efeitos a consulta formulada quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária. Sendo assim, não cabe a apreciação da questão sobre o fundamento da observância ou não do princípio da isonomia.

9.4. Outrossim, no que tange à alusão à decisão do STJ, em sede de recurso especial, como base para questionar fato determinado em lei, cabe esclarecer que a citada decisão tem validade apenas entre as partes da demanda, não tem efeito vinculante.

9.5. Dessa forma, deve-se declarar a ineficácia da primeira questão, nos termos do art. 18, VIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

10. Passa-se à análise dos demais questionamentos.

11. Em relação ao caso específico, a consultante afirma ser revendedora de bebidas frias, produtos sujeitos à tributação diferenciada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, revogou a forma concentrada de tributação dessas bebidas.

12.1. No entanto, cabe destacar que, ainda quando os produtos revendidos pela consultante estavam sujeitos à tributação concentrada das contribuições em comento, as respectivas receitas poderiam sujeitar-se tanto ao regime de apuração cumulativa quanto ao regime de apuração não cumulativa, em razão do regime de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), se lucro real, presumido ou arbitrado, e de suas atividades, (art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, Contribuição para o PIS/Pasep; e art. 10, Lei nº 10.833, de 2003, Cofins); tendo em vista que a tributação concentrada não se confunde com o regime de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

12.2. Este foi, inclusive, a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio da Solução de Consulta Cosit nº 64, de 19 de maio de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 25 de maio de 2016.

13. Quanto à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos pelo revendedor de bebidas frias, importa destacar o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ambos de igual teor:

**Lei nº 10.833, de 2003:**

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*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)*

*(...)*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)

*§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)*

(...)

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

(...)

*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)*

14. Com base na estrutura adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a análise acerca da possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio suportado pela pessoa jurídica inicia-se pela perquirição da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio e, em caso negativo, termina com a verificação de sua subsunção ao conceito de insumo adotado na legislação das referidas contribuições.

15. Conforme se observa na listagem de créditos apresentada acima, acerca dos dispêndios com transporte de mercadorias há previsão específica no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Contudo, o transporte mencionado nos citados dispositivos legais corresponde àquele pago a terceiros (§ 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) e não às despesas decorrentes do transporte, em veículo próprio, das mercadorias vendidas aos adquirentes.

17. Nesse sentido, não se pode interpretar o inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, como hipótese de apuração de créditos sobre as despesas havidas com o transporte próprio na entrega de mercadorias aos adquirentes – tais como despesas de manutenção e gastos com combustíveis e lubrificantes, assim como pneus, fluidos e outros bens.

18. Prosseguindo na perquirição sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com transporte em veículos próprios de mercadorias revendidas, analisa-se se haveria tal direito com base na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

19. Acerca do assunto aquisição de insumos, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 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.

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

**“Fundamentos**

(...)

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 imediate 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. *Analizando-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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 SOCIAL – 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.*

*(...)(G.N.)”*

21. Consoante explanado na transcrita Solução de Divergência, somente há direito de creditamento na modalidade aquisição de insumos em relação a determinados bens e serviços utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

22. No caso de transporte em veículos próprios de mercadorias revendidas com encargo suportado pelo vendedor não há prestação de serviço, mas unicamente venda de mercadoria, o que afasta a possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

23. Nesse mesmo contexto, vale acrescentar que mesmo as parcelas correspondentes aos encargos de depreciação dos veículos próprios empregados no transporte de mercadorias na operação de venda não podem ser utilizadas para cálculo de crédito, pois isso apenas é permitido, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, acima transcrito, 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.

24. Portanto, relativamente à segunda e terceira questões formuladas pela requerente, esclarece-se que não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota de veículos própria utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.

## **Conclusão**

25. Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada em parte, informando-se à consulente que:

a) em relação ao primeiro questionamento, a consulta deverá ser declarada ineficaz, não produzindo efeitos, por versar sobre constitucionalidade da legislação tributária, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VIII;

b) não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizada no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.

*(assinado digitalmente)*

**FABIO BIGARELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao 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. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*(assinado digitalmente)*

**OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR**

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