



Solução de Consulta nº 496 - Cosit

Data 27 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIÇÃO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e
- b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

Não geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins os valores despendidos com seguros de qualquer espécie, monitoramento via satélite ou on-line, serviços de agenciamento de carga, despachantes e despachantes aduaneiros, serviços de inspeção veicular, entre outros, por não serem serviços diretamente utilizados na prestação de serviço de transporte.

Gera direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins, calculado com a utilização da alíquota correspondente a 75% daquela constante no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo ou por pessoa jurídica transportador optante pelo Simples Nacional. Caso a Pessoa Jurídica subcontratada não seja optante pelo Simples Nacional, a alíquota para apuração dos créditos será a constante do dispositivo legal antes mencionado.

Dispositivos Legais: CF/88, art. 149, § 4º; Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto

nº 7.660, de 2011; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, *caput* e § 4º; ADI SRF nº 4, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIÇÃO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- c) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e
- d) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

Não geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep os valores despendidos com seguros de qualquer espécie, monitoramento via satélite ou on-line, serviços de agenciamento de carga, despachantes e despachantes aduaneiros, serviços de inspeção veicular, entre outros, por não serem serviços diretamente utilizados na prestação de serviço de transporte.

Gera direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, calculado com a utilização da alíquota correspondente a 75% daquela constante no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, a subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo ou por pessoa jurídica transportador optante pelo Simples Nacional. Caso a Pessoa Jurídica subcontratada não seja optante pelo Simples Nacional, a alíquota para apuração dos créditos será a constante do dispositivo legal antes mencionado.

Dispositivos Legais: CF/88, art. 149, § 4º; Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, VI, e art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, VII e IX, e § 1º, III, c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.660, de 2011; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, *caput* e § §§ 4º e 9º; ADI SRF nº 4, de 2007.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta formulada quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, VIII; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

Relatório

A interessada, acima identificada, informando explorar o ramo de atividade de *“transporte nacional e internacional, industrialização e comércio de cereais em geral, bem como outros produtos alimentícios, agrícolas, lácteos, hortigranjeiros, frutos do mar, enlatados em conserva”*, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 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 (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informando ser optante pelo Lucro Real como forma de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e, portanto, sujeita ao regime não cumulativo de apuração das contribuições sociais antes mencionadas, afirma que, em virtude de ser *“a maior parcela (90%) de suas receitas”* decorrente da *“revenda de feijão em grão, tributada à alíquota zero de PIS e COFINS”*, consoante previsão do art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e do art. 1º, V, da Lei nº 10.925, de julho de 2004, *“ocorre excesso de créditos em relação aos débitos (saldo credor) de PIS/COFINS”*, em face da manutenção de créditos admitida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

3. Informa discordar de *“decisões exaradas pela Superintendência Regional da 9ª Região Fiscal, que em soluções de consultas formuladas por empresas transportadoras ligadas à consulente não reconheceram o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre diversos serviços e insumos”* e, de igual forma, discorda *“dos despachos decisórios exarados pela unidade de jurisdição (DRF Joaçaba-SC)”* nas análises de processos de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) *“de empresas congêneres onde há divergência principalmente no tocante aos bens e serviços que podem ser utilizados como crédito na revenda dos bens com alíquota zero ou insumos para prestação de serviços de transportes de cargas e que podem gerar créditos de PIS/COFINS”*.

4. Afirma haver *“divergência de interpretação na aplicação do conceito de insumo pela própria unidade que aprecia os sucessivos pedidos de ressarcimento ou declarações de compensação”*, a qual, ao interpretar a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, *“adota conceitos ora mais elásticos ora mais restritivos ao conceito de insumo para produção dos serviços de transporte de carga”*.

5. Entende que o conceito de insumo, para efeitos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, *“não guarda simetria ou analogia com a legislação do IPI comumente invocada nas decisões da DRFB”*, transcrevendo decisão exarada pela *“1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF, conforme Acórdão nº 3301-000.954, de 02/06/2011”*, e requer esclarecimentos acerca da possibilidade de *“inclusão no conceito de ‘insumo’ gerador de crédito de PIS/COFINS para a produção dos serviços de*

fretes de cargas nacionais e internacionais” em relação a diversos bens e serviços que relaciona, a saber:

a) *Depreciação sobre aquisição de bens (veículos de carga – caminhões classificação 8701.20.00)*; Afirma que “a depreciação sobre estes veículos está incluída no conceito de insumo conforme comando expresso (§ 1º, inciso III do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03); Que não são aplicáveis “supostas restrições contidas no § 2º, inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 ou para créditos sobre bens sujeitos à incidência monofásica ou substituição tributária conforme entendimento da unidade jurisdicionante”;

b) *Partes e peças de veículos sujeitos à substituição tributária (Lei nº 10.485/2002)*; Entende que qualquer insumo, “mesmo sujeito ao regime de substituição tributária (Lei 10.485/2002)”, citando como exemplos, pneus novos, terminais de direção, amortecedores, cabines e baterias, “devem descontar créditos para apuração das contribuições de PIS/COFINS desde que não estejam contabilizadas como ativo imobilizado”;

c) *Bens aplicados que supostamente não são consumidos ou sofrem desgaste para a produção dos serviços de transporte de cargas nacional e internacional*; Atacando o entendimento de que “os bens adquiridos para a prestação do serviço somente podem gerar créditos de PIS/COFINS se efetivamente consumidos ou se sofrerem desgaste efetivo na prestação do serviço de carga”, defende que quaisquer partes e peças, dispositivos de segurança, ou qualquer outro componente necessário para o perfeito funcionamento do veículo ou atendimento da legislação nacional ou internacional, deve gerar crédito das contribuições sociais sob análise, “desde que não seja considerado integrante do ativo imobilizado, caso em que somente possibilitará a geração de crédito mediante a depreciação do bem”; Afirma que a “administração tributária local” efetua glosas de diversos itens que, na sua ótica, geram créditos, como “para-choque e adesivo refletivo, caixa de comida, partes de fibra da carroceria, vidro, máquina levanta vidro, lanterna, estofado, película, espelho, apara barro, maçaneta, farol, dispositivo de parada, tanque d’água, rodízio para cortina, tapete, buzina, material de pintura, extintor de incêndio, placa e suporte de placa”;

d) *Serviços pagos a pessoas jurídicas necessários à produção dos serviços de transporte de cargas nacionais e internacionais*; Cita diversos serviços que, no seu entender, enquadram-se no conceito de insumo: seguros de qualquer espécie, “seja para cargas, veículos, danos a terceiros ou obrigatórios”; serviços de monitoramento via satélite ou on-line, “que são utilizados seja para garantir a segurança dos funcionários (motoristas), da carga e também dos veículos”; serviços pagos a oficinas mecânicas e elétricas para a manutenção dos veículos; serviços de agenciamento de cargas, necessários para a obtenção de fretes de retorno; serviços pagos a despachantes pessoas jurídicas e serviços de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros pessoa jurídica, que agilizam o trâmite nas passagens de fronteiras nacionais.

6. Aborda a seguir a atividade de “*compra e venda de legumes (feijão, pipoca e grão-de-bico)*”, afirmando ter dúvidas em relação ao crédito concernente a várias despesas, a saber:

a) *Créditos decorrentes da utilização de veículos de carga próprios para entrega da mercadoria nos mais diversos pontos do país;*

b) *Créditos decorrentes de pagamentos de fretes a terceiros (transportadores autônomos e pessoas jurídicas) para envio de cargas de feijão para clientes com frete pago;* afirma enviar o feijão vendido para clientes, emitindo ela própria o conhecimento de frete; indaga se há direito a crédito “*em relação às vendas de feijão que tem alíquota zero na venda*”;

c) *Créditos decorrentes de pagamentos a empresas transportadoras e transportadores autônomos para transporte de feijão e outros legumes para seu estabelecimento;* Informando que parte da mercadoria adquirida (feijão, pipoca e grão-de-bico) é transportada por veículos de carga de terceiros, a quem paga as despesas de frete, e “*considerando que o feijão não é tributado para o PIS/COFINS (art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004 e art. 1º, inciso V, da Lei nº 10.925/2004)*”, indaga se tais despesas de frete geram créditos da não cumulatividade das contribuições aludidas;

7. Finaliza, apresentando ainda um último questionamento, o qual, no entanto, ficou incompleto, conforme se verifica pela transcrição a seguir:

12. Transporte de mercadorias de terceiros com fim específico de exportação.

A consulente presta serviços de transporte rodoviário de cargas de mercadorias enviadas por empresas com fim específico de exportação. Considerando o disposto no art. 40,

Por fim, a consulente declara que:

a) não se encontra sob procedimento fiscal ...

[...]

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

Fundamentos

9. Preliminarmente, 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.

10. Nesse contexto, 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.

11. Ainda em preliminares, há que se esclarecer que esta RFB não está obrigada a adotar com efeitos *orga omnes* ou vinculante entendimentos exarados em decisões judiciais ou administrativas (inclusive do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais – Carf) proferidas com efeitos *inter partes*. Em relação à matéria analisada nesta Solução de Consulta, não se tem notícia de qualquer decisão judicial ou administrativa que apresente os citados efeitos *orga omnes* ou vinculante para esta Administração Tributária.

12. As sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins divergem em inúmeros aspectos daquelas relativas a impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), como por exemplo, o fato de não ser uma não cumulatividade plena.

13. Por exemplo, os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com o aspecto quantitativo da incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência. Assim é que, v.g., o crédito da Cofins pode ser apurado à alíquota de 7,6% ainda que na operação anterior a incidência tenha se dado por alíquota menor (3% se o contribuinte fosse sujeito à incidência cumulativa da Cofins), ou menor ainda se optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

14. O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido — ou, em outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.

15. Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, citadas pela consulente. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses acima, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

16. Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições sociais, de listar de forma exauriente os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.

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

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

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

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

[...]

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

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

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)

[...]

§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)

[...]

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)

[...]

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

19. Essas previsões legais foram tratadas, no âmbito da RFB, pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de 2004, conforme a seguir transcrito (sem os destaques nos originais):

IN SRF nº 247, de 2002, com alterações introduzidas pela IN SRF nº 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 **aquisições** efetuadas no mês:

a) [. . .]

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

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

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

II – [. . .]

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

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

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

c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (redação dada pela IN SRF 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)

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.

[...]

§ 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.

[...]

§ 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.

20. 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.

21. Nesse contexto, insta primeiramente apresentar a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

22. Quanto ao tema foi editada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

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

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

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

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

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

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

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

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

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

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

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

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

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

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, art. 66; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

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

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

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

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

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

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

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

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

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

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

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

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

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

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, art. 8º; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.

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

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

(...)

Fundamentos

(...)

13. *Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado*

pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

(...)

19. A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de

serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”

20. *Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...”).*

21. *Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.*

22. *Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

23. *Entre outras, foi exarada a Solução de Consulta Cosit 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 n.º 404, de 2004, art. 8º, § 4º.*

24. *No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

25. *Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.*

26. *Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).*

27. *Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.*

(...)

32. *Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.*

33. *Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.*

34. *Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.*

35. *Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.*

36. *Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.*

37. *Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonasma, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.*

38. *Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.*

(...)

46. *Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*

47. *Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.*

48. *Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.*

(...)

57. *A par de todos esses pressupostos, inicia-se a análise de mérito das divergências suscitadas. Por questões didáticas, cada conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa será analisado separadamente.*

partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos na manutenção e corte (abate) de florestas que resultam na madeira (insumo) empregada na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “c”)

partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do processo produtivo, no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “j”)

serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos que são utilizados no processo de manutenção e corte de florestas que resultam

na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “d”)

serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no processo produtivo no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “l”)

58. *As partes e peças de reposição e os serviços utilizados no processo de manutenção de bens do ativo imobilizado recebem tratamento tributário e contábil distinto conforme a utilidade por eles promovida no bem objeto de manutenção.*

59. *Aplica-se à espécie o art. 48 da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o IRPJ (regulamentado pelo art. 346 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999), mas é aplicável às contribuições em estudo em razão da adoção na legislação destas do instituto da depreciação - regulada na legislação daquele imposto - e da aplicação subsidiária preconizada pelo parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991.*

60. *De acordo com o indigitado dispositivo, os gastos com a substituição de partes e peças e os serviços de reparo em bens do ativo das pessoas jurídicas podem ser contabilizados como capitalização do valor do bem, para servir de base à depreciação (caso a substituição ou os reparos resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano) ou como custos ou despesas operacionais (se da substituição ou dos reparos não resultar aumento de vida útil do bem superior a um ano):*

Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes 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.

61. *Acerca da diferenciação de tratamento decorrente do aumento de vida útil provocado pelo serviço ou bem de manutenção, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 2013, (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 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Eis as disposições de sua ementa, na parte relativa à Cofins:*

EMENTA: Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento

superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “a”.

62. *Nesse contexto, a perquirição acerca da possibilidade de creditamento, na sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, varia conforme a forma de contabilização dos bens e serviços de manutenção.*

63. *Na hipótese de os dispêndios com os referidos bens e serviços de manutenção serem tratados como custos ou despesas do exercício, deve-se perquirir sua subsunção ao conceito de insumo estabelecido pela legislação das contribuições ora em análise.*

64. *Inquestionavelmente, os bens e serviços de manutenção referidos nos itens I a IV não se subsumem ao conceito de insumo adotado pela legislação das supracitadas contribuições, pois, são utilizados em etapa prévia da produção de bens destinados à venda pela recorrente.*

65. *Com efeito, os mencionados bens e serviços são aplicados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de manutenção e corte de florestas das quais resultam madeira empregada como insumo na fabricação de bens destinados a venda.*

66. *Dito de outra forma, tais bens e serviços prestam-se à produção de insumos a serem utilizados em etapa posterior da atividade da pessoa jurídica. Destarte, constata-se haver relação indireta entre os referidos bens e serviços e o bem final produzido pela empresa recorrente, o que não satisfaz às exigências da legislação para creditamento na modalidade aquisição de insumos.*

67. *Na hipótese de os dispêndios com a substituição de partes e peças ou com os serviços de reparo serem capitalizados no valor do bem, deve-se perquirir a possibilidade de creditamento em relação à depreciação dos ativos que tiveram sua vida útil aumentada.*

68. *Ressalte-se que, nessa hipótese, mesmo que permitido, o creditamento não seria decorrência imediata da aquisição de bens e serviços de manutenção, mas da contabilização de cotas de depreciação do ativo que fora objeto de manutenção, salvo as exceções expressamente previstas, como ocorre no art. 1º da Lei n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008.*

69. *Sem embargo, nos itens analisados questionou-se apenas acerca da aquisição de bens e serviços, sendo indevido, neste ponto, estudo acerca das regras de creditamento em relação à depreciação de ativos.*

70. *Nesses termos, forçoso concluir que incabível o desconto de crédito em relação aos bens e serviços citados nos itens I, II, III, e IV.*

(...)

87. *Passa-se à análise do quarto conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:*

IX. partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos utilizados do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “i”)

X. serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos do processo produtivo (transporte interno para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “k”)

88. *Trata-se de bens e serviços aplicados na manutenção de veículos da linha de produção que servem para o suprimento das máquinas e equipamentos com insumos e com produtos em elaboração.*

89. *Conforme exposto na introdução desta fundamentação, a legislação em vigor só considera insumo, na situação em análise, bens e serviços que vertem sua utilidade em veículos diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

90. *Certamente, o suprimento das máquinas produtivas com insumos ou produtos em elaboração é etapa inerente de qualquer produção ou prestação de serviços. Consequentemente, os dispêndios com a manutenção de veículos que suprem as máquinas produtivas também podem ser considerados inerentes ao processo produtivo, conforme explanado na parte introdutória acerca dos serviços de manutenção.*

91. *Assim, conclui-se haver direito de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição e serviços de manutenção aplicados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços.*

92. *Nada obstante, ressalva-se que a manutenção empreendida com os referidos bens e serviços não deve ocasionar aumento de vida útil do bem em manutenção superior a um ano, pois, nesse caso, os gastos dela decorrentes devem ser capitalizados no valor do bem, para, posteriormente, servir de base à apuração de sua depreciação.*

93. *Ainda como ressalva, salienta-se que, caso os veículos sejam utilizados tanto em atividades de produção como em outras atividades da pessoa jurídica (área administrativa, entrega de mercadorias vendidas, movimentação entre estabelecimentos, etc), o creditamento em relação às partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção de tais veículos deve ser rateado na mesma proporção de sua utilização nas diversas atividades.*

(...)

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.

(...)

XIV. bens de pequeno valor (para fins de imobilização) aplicados, desgastados e consumidos no processo produtivo dos bens destinados à venda, tais como modelos, ferramentas e utensílios (item “s”)

103. *Conforme esclarecido na introdução desta fundamentação, exige-se neste caso, para subsunção ao conceito de insumo, que o bem utilizado ou aplicado sofra alterações materiais, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração (art. 66, § 5º, I, “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 2004).*

104. *In casu, verifica-se que modelos, ferramentas e utensílios, como decorrência natural de sua utilização, sofrem alterações materiais, exigindo-se, para configuração do direito de apuração de crédito pela aquisição de insumos produtivos, que tais alterações resultem de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

105. *Portanto, conclui-se que a aquisição dos bens referidos no item XIV gera direito de creditamento para a pessoa jurídica apenas na hipótese de tais bens sofrerem, quando de sua utilização, alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

23. Haja vista que a consulente perquire a respeito de duas atividades distintas, a saber, a “prestação de serviços de transporte de cargas” e o “comércio atacadista de legumes (principalmente feijão em grão)”, é conveniente fazer a análise separadamente, iniciando-se pela atividade de prestação de serviços de transporte de cargas.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS

24. Extrai-se das explanações e conclusões constantes da Solução de Divergência anteriormente transcrita que são considerados insumos, no caso da atividade sob exame — prestação de serviços de transporte de carga —, bens ou serviços que sejam diretamente consumidos ou aplicados na própria prestação de serviços da interessada, sendo que os bens não podem estar incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

25. Aliás, a própria interessada demonstra ter conhecimento dessa diferenciação contábil, afirmando repetidas vezes a ressalva a respeito do ativo imobilizado (sem os destaques no original):

10.b – Partes e peças de veículos sujeitos à substituição tributária (Lei 10.485/2002)

*Da mesma forma qualquer insumo (...), devem descontar créditos para apuração das contribuições de PIS/COFINS **desde que não estejam contabilizadas como ativo imobilizado.***

[...]

10.c – Bens aplicados que supostamente não são consumidos ou sofrem desgaste para produção dos serviços de transporte de cargas nacional e internacional.

Outro óbice (...)

[...]

*Entende a consulente que quaisquer partes e peças (...) deve gerar direito ao crédito de PIS/COFINS **desde que não seja considerado integrante do ativo imobilizado que neste caso somente possibilitará a geração de crédito mediante a depreciação do bem.***

[...]

26. Assim, necessário verificar se os serviços de manutenção e a substituição de partes e peças acrescentarão ao bem vida útil superior a um ano, caso em que, de plano, não estarão enquadrados no conceito de insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), devendo a possibilidade de creditamento ser aferida em relação à modalidade aquisição de bens do ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

27. Além dos bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços de transporte, também os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País se subsomem ao conceito de insumos, quando aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços de transporte, desde que, naturalmente, sejam respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

28. Postos tais esclarecimentos gerais, pode-se analisar item a item as questões trazidas pela interessada em relação aos serviços de transporte:

DEPRECIÇÃO DOS CAMINHÕES CLASSIFICADOS SOB O CÓDIGO 8701.20 DA NCM

29. A peticionante apresenta a questão da seguinte forma (sem os grifos no original):

10.a – Depreciação sobre aquisição de bens (veículos de carga – caminhões classificação 8701-20.00)

*Independentemente da aquisição direta de fábrica ou de revendedores de veículos de carga, **a depreciação** sobre estes veículos **está incluída no conceito de insumo** conforme comando exposto (§ 1º, inciso III do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), não sendo aplicáveis supostas restrições contidas no § 2º, inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 ou para créditos sobre bens sujeitos a **incidência monofásica ou substituição tributária** conforme entendimento da unidade jurisdicionante.*

30. A consulente cria um verdadeiro imbróglio, ao mesclar hipóteses de créditos previstas no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 — insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda — e no inciso IV do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 — máquinas, equipamentos e outros bens (entre eles os veículos) incorporados ao ativo imobilizado —, ao tempo que cita como fundamentação o § 1º, III, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º, III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com idêntica redação, como se vê na transcrição a seguir:

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

[...]

§ 1º 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 10.865, de 2004)

[...]

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)

[...]

31. A redação acima é extraída da Lei nº 10.637, de 2002, mas, conforme antes mencionado, o inciso III do § 1º, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tem redação idêntica.

32. Ora, o dispositivo transcrito trata da forma de cálculo dos créditos em relação aos bens mencionados nos incisos VI (máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado), VII (edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros) e XI (bens do ativo intangível), todos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em outras palavras, não guarda qualquer relação com “insumos”, que são objeto do inciso II do mesmo art. 3º das Leis mencionadas.

33. A afirmação da interessada de que “a depreciação sobre estes veículos está incluída no conceito de insumo” é incoerente, vez que os conceitos são mutuamente excludentes. A depreciação se dá sobre bens do ativo imobilizado; o conceito de insumo por sua vez, compreende bens que não estejam incluídos no ativo imobilizado, fato que a consulente parece ter bem claro, conforme ficou evidenciado no parágrafo 25 desta Solução de Consulta (SC). Como, então, argumentar que a depreciação dos veículos possa estar incluída no conceito de insumo?

34. Os encargos de depreciação, sem dúvida, podem dar direito a crédito, porém, não na condição de insumos. Mais uma vez transcreve-se a seguir o dispositivo da Lei n.º 10.833, de 2003, que autoriza tais créditos, lembrando a existência de previsão homóloga na Lei n.º 10.637, de 2002:

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

[...]

*VI - máquinas, equipamentos e **outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados** para locação a terceiros, ou **para utilização** na produção de bens destinados à venda ou **na prestação de serviços**; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.727, de 2008)

[...]

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

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

35. A consulente menciona “veículos – classificação 8701.20.00”, devendo-se supor uma referência à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, na qual se verifica que tal posição corresponde a “Tratores rodoviários para semirreboques”.

36. Portanto, a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos citados “veículos – classificação 8701.20.00” será verificada em face da modalidade de creditamento aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) e não em face da modalidade de crédito aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

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

38. Na atividade de “transporte de cargas”, a movimentação interna das carretas e dos volumes transportados faz parte da essência do negócio. Assim, é de se entender que tais “tratores rodoviários para semirreboques” tenham sido adquiridos para utilização na prestação dos serviços de transporte de cargas. Dessa forma, no caso específico da consultante, é admitido o crédito sobre os encargos de depreciação de tais tratores, desde que utilizados nessa atividade.

39. Aliás, acerca das regras para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a Solução de Consulta Cosit nº 270, de 30 de maio de 2017, publicada no DOU de 06 de junho de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, estabelece o seguinte (transcrita apenas a parte relativa à Cofins por economia):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM VIAGENS DE FUNCIONÁRIOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. COMPUTADORES.

Na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins relativa a bens incorporados ao ativo immobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecução, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

(...)

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

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos immobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 3º ...

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

42. Portanto, se a consulente adquirir, por exemplo, um caminhão usado, que integrava o ativo permanente de outra PJ, não poderá apurar créditos de Cofins em relação aos respectivos encargos de depreciação, posto que adquirido sem a incidência da contribuição. Em relação à Contribuição ao PIS/Pasep, há previsão idêntica na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, c/c art. 1º, § 3º, VI.

43. Finalizando este tópico, cabe apreciação de outro ponto levantado pela interessada, ao dizer não “*aplicáveis supostas restrições contidas no § 2º, inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 ou para créditos sobre bens sujeitos a incidência monofásica ou substituição tributária*”.

44. A “incidência monofásica” e a “substituição tributária” são técnicas distintas, ao contrário do que parece supor a consulente. A primeira — a incidência concentrada, ou monofásica, consoante aludem alguns diplomas legais — caracteriza-se pela ocorrência da tributação uma única vez (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador), oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos demais elos do ciclo de comercialização (atacadistas

e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes não ocorre a tributação.

45. Já a substituição tributária é uma técnica de atribuição de responsabilidade tributária, pela qual a lei elege um terceiro para responsabilizar-se pelo tributo ou contribuição devido por quem seria o contribuinte natural. Dessa forma, quando surge a obrigação tributária, ela já tem seu polo passivo ocupado por um substituto legal.

46. Atualmente, poucas receitas encontram-se submetidas à substituição tributária da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, entre elas as relativas a alguns veículos, a saber, apenas os da posição 8432.20 — semeadores, plantadores e transplantadores autopropulsados — e do código 8711 — motocicletas e ciclomotores — da Tipi (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 43; c/c Lei n.º 10.485, de 2002, art. 1.º, *caput*).

47. Não é o caso dos veículos mencionados na consulta, classificados na posição 8701.20.00 da Tipi, segundo informa a interessada. Para estes vige a concentração de incidência, conforme se extrai do contido na Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002:

*Art. 1.º As pessoas jurídicas **fabricantes e as importadoras** de máquinas e **veículos classificados nos códigos** 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, **87.01**, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, **às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.** (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

[...]

Art. 3.º

[...]

*§ 2.º Ficam **reduzidas a 0% (zero por cento)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por **comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

[...]

II - o caput do art. 1.º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5.º, da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004)

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

48. Como se vê, a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas de venda dos veículos classificados no código 87.01 da Tipi se concentra nos fabricantes e importadores, com alíquotas majoradas, sendo aplicada alíquota zero para os comerciantes atacadistas e varejistas.

49. Uma disposição legal que merece comentário no contexto em voga é a vedação de apuração de créditos constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece o seguinte:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

50. Se há sujeição ao pagamento das contribuições, ainda que de forma concentrada, não incide a citada vedação de apuração de crédito em relação à aquisição (ou à depreciação no caso de crédito relativo ao ativo imobilizado) de bem cuja cadeia de comercialização está inserida em sistemática de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O citado art. 3º, § 2º, II, veda o direito ao crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Não é o caso que se verifica nessa situação.

51. Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).

52. Portanto, responde-se ao questionamento da consultante que a depreciação não está, de forma alguma, “*incluída no conceito de insumo*”, ao contrário do que pretende a interessada. Isso, entretanto, não obsta o crédito sobre os encargos de depreciação, com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os demais requisitos da legislação de regência.

PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA

53. Sobre esse item, assim argumentou a interessada (sem os destaques no original):

10.b – Partes e peças de veículos sujeitos à substituição tributária (Lei 10.485/2002).

Da mesma forma qualquer insumo mesmo sujeito ao regime de substituição tributária (Lei 10.485/2002), tais como PNEUS NOVOS, TERMINAIS DE DIREÇÃO, AMORTECEDORES, CABINES E BATERIAS, devem descontar

créditos para apuração das contribuições de PIS/COFINS desde que não estejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Tais aquisições embora não estejam sujeitas ao PIS/COFINS nas etapas de revenda (atacadistas ou varejistas) não se enquadram no conceito de produtos não sujeitos à contribuição (inciso II, § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), pois as operações foram integralmente tributadas embora na origem (fabricante ou importador).

*Entende a consultante que tais partes e peças de veículos mesmo submetidas ao **regime de incidência monofásica**, desde que não integrem o seu ativo permanente, geram direito ao crédito de PIS e COFINS, compondo o saldo credor sujeito a **ressarcimento ou compensação** com outros tributos.*

54. Conforme anteriormente se mencionou, a consultante confunde a tributação concentrada (ou monofásica) com a substituição tributária. A Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, prevê hipóteses de incidência concentrada das contribuições sociais sob análise.

55. Conforme se analisou nos parágrafos 43 a 51 desta SC, os produtos cujas receitas se submetem à incidência concentrada das contribuições não podem ser considerados como “*não sujeitos ao pagamento das contribuições*”, circunstância que vedaria os créditos com base no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002. Dessa sorte, assiste razão à consultante ao dizer que os produtos tratados nos anexos da Lei nº 10.485, de 2002, “*não se enquadram no conceito de produtos não sujeitos à contribuição*”.

56. Porém, apenas isso não basta para dizer que determinada parte ou peça de veículo deva admitir crédito para os efeitos da não cumulatividade na modalidade 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). Para tal devem ser cumpridos todos os requisitos apresentados na transcrita Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016.

57. Ou, ainda, há a possibilidade de que tais partes e peças venham a admitir créditos sobre os respectivos encargos de depreciação, quando vier a ocorrer a hipótese mencionada nos parágrafos 36 a 42 desta SC.

58. Em qualquer caso, cabe à interessada verificar no caso concreto se, de fato, o bem adquirido submete-se à incidência das contribuições, seja ou não de forma concentrada, conforme alegado.

BENS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

59. A consultante indaga a respeito de bens “*supostamente não consumidos*” na prestação dos serviços de transporte (sem os destaques no original):

10.c – Bens aplicados que supostamente não são consumidos ou sofrem desgaste para produção dos serviços de transporte de cargas nacional e internacional.

Outro óbice levantado pela unidade jurisdicionante é no tocante ao sofrível entendimento de que os bens adquiridos para a prestação do serviço somente podem gerar créditos de PIS/COFINS se efetivamente consumidos ou sofram desgaste efetivo na prestação do serviço de carga.

*Diz-se sofrível, pois nem mesmo a aplicação da **arcaica e superada** Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, poderia conduzir a conclusão que partes e peças de veículos de carga não sofrem desgaste ou consumo, considerando o lamentável estado de nossas estradas ou mesmo o natural desgaste com o tempo de uso.*

*Entende a consulente que **quaisquer partes e peças, dispositivos de segurança ou qualquer outro componente necessário para o perfeito funcionamento do veículo** ou atendimento da legislação nacional ou internacional, **deve gerar direito ao crédito** de PIS/COFINS desde que não seja considerado integrante do ativo imobilizado que neste caso somente possibilitará a geração de crédito mediante a depreciação do bem.*

Segundo a administração tributária local não geram crédito de PIS/COFINS a aquisição dos seguintes bens de reposição: para-choque e adesivo refletivo, caixa de comida, partes de fibra da carroceria, vidro, máquina levanta vidro, lanterna, estofado, película, espelho, apara barro, maçaneta, farol, dispositivo de parada, tanque d'água, rodízio para cortina, tapete, buzina, material de pintura, extintor de incêndio, placa e suporte de placa.

Não há necessidade nesta senda, que os bens de reposição e que não estejam incluídos no imobilizado sejam consumidos como quer a administração tributária, pois integram normalmente o conceito de insumo.

60. Necessário se faz salientar à consulente que a IN SRF n.º 404, de 2004, nada tem de “*arcaica e superada*”. É normativo vigente e plenamente aplicável, tendo pressuposto de validade e legalidade, sendo de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Sua aplicação só pode deixar de ser observada se e quando for oficialmente retirada do mundo jurídico pelos meios apropriados.

61. De qualquer forma, conforme explanado na supratranscrita Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23 de agosto de 2016, o principal requisito para que bens ou serviços sejam considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em tela é a utilização direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Em mais detalhes a citada Solução de Divergência explica:

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, **somente podem ser considerados insumo:***

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

62. Volta-se a afirmar: o bem deve ser aplicado diretamente na prestação do serviço, sob pena de não se conformar ao conceito de insumo. A Cosit já diversas vezes teve a oportunidade de se manifestar a respeito, como se vê, por exemplo, na SC Cosit n.º 99, de 9 de abril de 2015 (sem os destaques no original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

*Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados, roupas protetoras e cremes protetores, **não geram direito à apuração de créditos** a serem descontados da Cofins, **porque não se enquadram na categoria de insumos** aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.*

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, II; RIR/1999, art. 346; IN SRF n.º 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

63. Na fundamentação dessa SC, foi assentado que:

*12. O entendimento exposto nos itens 5 a 11 supra foi fixado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Divergência n.º 9, de 28 de abril de 2011, que concluiu que **apenas os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados podem ser considerados insumos** para efeito dos dispositivos analisados e apresenta a seguinte ementa:*

“Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

[...]

13. Embora a Solução de Divergência da Cosit tenha analisado as despesas com equipamentos de proteção individual utilizados em serviços de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, a conclusão se aplica, mutatis mutandi, às despesas com equipamentos de proteção individual utilizados em outros serviços, como no caso da consulente.

64. A necessidade de aplicação direta na prestação do serviço já foi também enfatizada em diversos atos normativos da RFB, como é o caso, por exemplo, do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, da então Secretaria da Receita Federal (SRF):

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007

DOU de 4.4.2007

Dispõe sobre os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a insumos na prestação de serviços de limpeza e conservação.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo nº 10680.008640/2004-41, declara:

*Art. 1º No caso de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por não se enquadrarem como insumos **diretamente** aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com:*

I - fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme; e

II - aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput mesmo que os empregados referidos nos incisos I ou II estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.

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

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

65. Assim, nem todo bem usado nos veículos ou pelos funcionários da consulente pode ser considerado insumo. Vários itens mencionados na peça de consulta são

usados apenas indiretamente nos serviços de transporte e, dessa forma, não se subsomem no conceito de insumos (itens recreativos, etc).

66. Por outro lado, há itens que fazem parte intrínseca dos caminhões usados no transporte, como para-choques, partes de fibra da carroceria, farol, entre outros. Se o veículo é um bem utilizado na prestação do serviço de transporte, suas peças, quando substituídas, devem ser consideradas aplicadas ou consumidas diretamente na prestação do serviço. Dessa forma, enquadram-se no conceito de insumo.

67. Pode-se afirmar então que a substituição dos itens de série dos veículos utilizados diretamente na prestação do serviço de transporte de cargas permite o creditamento na modalidade insumos, desde que tais bens não devam ser incluídos no ativo imobilizado.

CONTRATAÇÃO DE SEGUROS E SERVIÇOS DE MONITORAMENTO VIA SATÉLITE OU ONLINE

68. A consulente procura saber se há possibilidade de creditamento sobre:

i) seguros de qualquer espécie, seja para cargas, veículos, danos a terceiros ou obrigatórios que são essenciais e necessários para o desenvolvimento das atividades e percepção das receitas de prestação de serviços de fretes nacionais ou internacionais;

ii) serviços de monitoramento via satélite ou on-line que são utilizados seja para garantir a segurança dos funcionários (motoristas) da carga e também dos veículos, oferecendo rápido socorro em caso de sinistro ou furto, ou seja são absolutamente necessários nos dias de hoje para obtenção das receitas de fretes nacionais e internacionais;

69. Os seguros e os serviços de monitoramento já por diversas vezes foram analisados por esta Cosit. Por mais essenciais que sejam, não se subsomem ao conceito de insumos, por não serem aplicados ou consumidos diretamente no serviço de transporte. A esse respeito, já em 2008, por meio da Solução de Divergência (SD) nº 20, de 30 de maio de 2008 (sem os destaques no original), ficou assentado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

Disposições legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º.

70. Desta SD sobressaem-se os seguintes excertos (sem os destaques no original):

16. Em relação aos serviços de comunicações utilizados no rastreamento de frotas e cargas, estes não se enquadram no conceito de insumo, pois são, na realidade, serviços usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não sendo aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de carga. Deve-se destacar também, que por ocasião da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, na Lei nº 10.637, de 2002, houve tentativa de se incluir a possibilidade de créditos sobre os gastos com serviços de telecomunicações consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que foi vetado pela Presidência da República (seria o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

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

71. Também a Solução de Consulta Cosit nº 99.045, de 14 de março de 2017, estabelece que:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. SERVIÇO DE MONITORAMENTO E RASTREAMENTO VIA SATÉLITE, SEGURO E SERVIÇOS DE INSPEÇÃO VEICULAR. DEPRECIÇÃO.

Combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços geram créditos do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da pessoa jurídica, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não geram crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas relativas a serviços de rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie e a serviços de inspeção veicular, uma vez que não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.

É admissível créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, nos termos dos arts. 3º, VI, § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE CARGAS, SERVIÇOS PAGOS A DESPACHANTES E DE INSPEÇÃO VEICULAR, SERVIÇOS DE DESPACHANTES ADUANEIROS

72. A consulente indaga sobre creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os seguintes gastos:

iv) serviços de agenciamento de cargas – necessários para a obtenção de fretes de retorno (sujeitos à tributação de PIS e COFINS) e obrigatórios para evitar ociosidade da frota;

v) serviços pagos a despachantes pessoas jurídicas e de inspeção veicular para agilização de licenciamentos essenciais para evitar a parada dos veículos;

vi) serviços de despachantes aduaneiros pessoa jurídica que agilizam o trâmite nas passagens de fronteiras nacionais, evitando atrasos e perdas de cargas perecíveis.

73. Os serviços mencionados pela consulente também não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de transporte: “*serviços de agenciamento de cargas*”, “*serviços pagos a despachantes pessoas jurídicas e de inspeção veicular*” e “*serviços de despachantes aduaneiros pessoa jurídica*”, são dispêndios efetuados de maneira indireta no serviço de transporte. Tais serviços, mesmo que pagos a pessoas jurídicas, não estão enquadrados nas hipóteses legais de concessão de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE

74. Passa-se a analisar a possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre:

iii) serviços pagos a oficinas mecânicas e elétricas para manutenção dos veículos utilizados para a prestação dos serviços de fretes, tais pagamentos dispensam maiores comentários mas estes créditos foram objeto de glosa por não se enquadrar no conceito de insumo;

75. Os “*serviços pagos a oficinas mecânicas e elétricas*”, quando empregados em veículos utilizados diretamente na realização do serviço de transporte, amoldam-se plenamente ao conceito posto na IN SRF n.º 404, de 2004. Nesse sentido o seguinte trecho da Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23 de agosto de 2016:

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.

76. Conveniente ressaltar que somente os serviços de manutenção realizados em veículos utilizados diretamente nos serviços de transporte dão direito a créditos. Assim, se tais serviços de manutenção forem realizados, por exemplo, em veículos empregados em serviços de transporte de funcionários, cobrança de dívidas, ou no trabalho de angariar negócios, ou em outra atividade indireta, não permitem a apuração dos créditos.

COMÉRCIO ATACADISTA DE LEGUMES

77. Encerrada a análise acerca dos serviços de transporte, passa-se à análise que envolve a atividade de “*compra e venda de legumes (feijão, pipoca e grão de bico)*”.

78. A esse respeito, indaga a consulente:

11.a) Créditos decorrentes da utilização de veículos de carga próprios para entrega da mercadoria nos mais diversos pontos do país.

A consulente entrega com veículos de carga próprios a mercadoria adquirida de terceiros, integrando o valor do frete no próprio preço da mercadoria. Desta forma não há cobrança explícita de frete e tampouco emissão de conhecimento de fretes. Indaga se é lícito creditar-se normalmente dos bens e serviços consumidos nesses veículos de carga (caminhões) inclusive sua depreciação nos mesmos moldes dos veículos de carga utilizados para produção de fretes a terceiros.

79. Como se observa do teor do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nem todas as hipóteses de crédito são aplicáveis às atividades de comércio. Veja-se, por exemplo, o art. 3º da Lei nº 10.833, novamente a seguir reproduzido para facilitar a análise (sem os destaques no original):

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§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 n.º 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1.º e 10 a 20 do art. 3.º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

[...]

80. O inciso II é dirigido apenas para as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; O inciso VI, apenas àquelas que desenvolvam atividades de locação de bens a terceiros, ou de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; O inciso X, apenas às que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação ou manutenção; E o inciso XI, apenas às pessoas jurídicas cujas atividades sejam voltadas para a prestação de serviços ou para a produção de bens destinados à venda.

81. Resulta que a consulente, em relação à sua atividade de “*compra e venda de legumes*”, somente teria, em tese, a possibilidade de apurar créditos com base nos incisos I (bens adquiridos para revenda), III (energia elétrica e energia térmica), IV (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos), V (prestações de arrendamento mercantil), VII (edificações e benfeitorias em imóveis), VIII (bens recebidos em devolução), e IX (armazenagem e frete na operação de venda).

82. Ora, o único inciso pelo qual seria possível apurar créditos em relação à depreciação dos veículos seria o inciso VI (“*máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado*”). Como se viu, essa hipótese é aplicável unicamente às pessoas jurídicas que explorem atividades de produção de bens ou de prestação de serviços. Assim, veículos usados na consecução de atividade comercial (no caso, “*compra e venda de legumes*”), não possibilitam a apropriação de créditos por falta de previsão legal.

83. Quanto à possibilidade de apurar créditos sobre “*bens e serviços consumidos nos veículos de carga*” pertencentes à própria consulente, usados para efetuar a entrega dos produtos vendidos, igualmente não subsiste por falta de previsão legal. O inciso IX, que prevê o creditamento em relação a frete na operação de venda não é aplicável à hipótese concreta, posto não existir pagamento de fretes a terceiros.

84. Prosseguindo, a consulente apresenta o seguinte questionamento em relação à atividade de “*compra e venda de legumes (feijão, pipoca e grão de bico)*”:

11.b) Créditos decorrentes de pagamentos de fretes a terceiros (transportadores autônomos e pessoas jurídicas) para envio de cargas de feijão para clientes com frete pago.

A empresa efetua o envio de mercadorias (feijão) para clientes através de transportadores autônomos ou pessoas jurídicas com frete pago assumindo o ônus do frete. O conhecimento de frete é emitido pela consulente. Indaga a consulente se estes pagamentos geram crédito de PIS COFINS em relação às vendas de feijão que tem alíquota zero na venda.

85. Aqui, parece haver alguma discrepância conceitual entre as atividades da consulente. Se ela emite conhecimento de frete, deve contabilizar uma receita de prestação de serviços. Não seria, portanto, uma receita decorrente da sua atividade comercial (“*compra e venda de legumes*”). Ou seja, a consulente vende o feijão, emitindo a nota fiscal de compra e venda, e contabiliza uma receita de venda. A seguir, presta o serviço de transporte ao adquirente, emitindo um conhecimento de frete, e contabiliza uma receita de prestação de serviços de transporte. Em relação à primeira receita (compra e venda de feijão), poderá apurar créditos admitidos para a atividade comercial; em relação à segunda, somente poderá apurar créditos decorrentes da atividade de prestação de serviços de transporte. Assim, a análise se dará sob esse prisma.

86. Primeiramente, a interessada informa enviar as mercadorias vendidas através de “*transportadores autônomos ou pessoas jurídicas*”. Entende-se que tais “*transportadores autônomos*” sejam pessoas físicas que a consulente contrata para efetuar o transporte. Nenhuma das hipóteses elencadas no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ou no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, autoriza créditos em relação a pagamentos efetuados a pessoa física. Ao contrário, há expressa disposição, no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, este último a seguir reproduzido, no sentido de que somente os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica é que dão direito a crédito:

§ 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

87. Entretanto, no caso específico dos serviços de transporte rodoviário de cargas, há uma previsão legal constante do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável em relação ao exposto na consulta (sem os destaques no original):

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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)

[...]

88. Como se verifica, se a consulente, na condição de empresa prestadora de serviços de transportes rodoviários de cargas, subcontratar um transportador autônomo pessoa física, terá o direito de descontar crédito da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados ao subcontratado. Tal crédito será calculado pela aplicação de alíquota corresponde a 75% das alíquotas básicas da não cumulatividade, ou sejam, 1,2375% (75% de 1,65%), para o crédito da Contribuição ao PIS/Pasep, e 5,7% (75% de 7,6%), para o crédito da Cofins.

89. Quanto à segunda parte da questão, isto é, em relação à contratação de pessoas jurídicas para a realização do serviço de transporte, poderão ocorrer duas situações distintas: ou a consulente contratará uma pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional ou contratará uma pessoa jurídica não optante por tal regime especial.

90. No primeiro caso, sendo a subcontratada uma optante pelo Simples Nacional, a consulente terá direito à apropriação do crédito previsto no art. 3º, § 19, II, antes transcrito, isto é, calculado pela aplicação de alíquota corresponde a 75% das alíquotas básicas da não cumulatividade — 1,2375% para o crédito da Contribuição ao PIS/Pasep, e 5,7% para o crédito da Cofins.

91. Entretanto, se a subcontratada não for optante pelo Simples Nacional, a consulente terá direito ao crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista que os serviços subcontratados consubstanciam insumos utilizados na prestação de serviços. Nos dizeres da IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, II, “b”, tratam-se de “*serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço*”

92. Esclareça-se que no caso de a subcontratada ser optante pelo Simples, essa última regra não se aplica em face do princípio da especialidade: havendo regra específica

contida nos §§ 19 e 20 do art. 3º, essa deve prevalecer em face da regra geral expressa no art. 3º, II. A esse respeito, Carlos Maximiliano¹:

Se existe antinomia entre a regra geral e a peculiar, específica, esta, no caso particular, tem a supremacia. Preferem-se as disposições que se relacionam mais direta e especialmente com o assunto de que se trata.

93. Finalizando, cabe declarar a ineficácia da última questão apresentada pela consulente, em face do previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

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

[...]

94. Tal previsão se coaduna com o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

[...]

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

95. De fato, conforme fica evidenciado no parágrafo 4 desta SC, a consulente não chegou a formular uma questão. Embora haja a indicação de um artigo de lei, provavelmente o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a julgar pela referência a “*fim específico de exportação*” não há como se inferir qual seja a dúvida a ser elucidada.

Conclusão

96. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) Para fins 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, consideram-se insumos quaisquer bens ou

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 1990. pg. 135.

serviços que sejam aplicados ou consumidos na prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, sendo certo que os bens utilizados não podem estar incluídos no ativo imobilizado;

b) A depreciação de bens do ativo imobilizado não se confunde com o conceito de insumos. Os encargos de depreciação podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins com base no art. 3º, VI, c/c art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que observados todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie;

c) A cobrança concentrada (ou monofásica) — que não se confunde com a substituição tributária — da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre bens adquiridos para utilização como insumos não constitui vedação à apuração dos créditos, haja vista que, embora concentrado numa única etapa, tais bens estão sujeitos ao pagamento da contribuição;

d) Não se subsomem ao conceito de insumo, por não serem serviços diretamente utilizados na prestação do serviço de transporte, os valores despendidos com seguros de qualquer espécie, monitoramento via satélite ou on-line, serviços de agenciamento de carga, despachantes e despachantes aduaneiros, serviços de inspeção veicular, entre outros;

e) Por outro lado, os serviços de manutenção em veículos utilizados diretamente na prestação dos serviços de transporte são considerados insumos para os fins antes mencionados;

f) A Pessoa Jurídica prestadora de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo ou por pessoa jurídica transportador optante pelo Simples Nacional, poderá apurar créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins calculados, respectivamente, com a utilização de alíquota correspondente a 75% daquela constante no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003. Caso a Pessoa Jurídica subcontratada não seja optante pelo Simples Nacional, a alíquota para apuração dos créditos será a constante dos dispositivos legais antes mencionados;

g) As pessoas jurídicas que desempenham atividades de comércio podem, em tese, apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep com base nos incisos I, IV, V, VIII e IX, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos VII e IX do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e ainda, créditos da não cumulatividade da Cofins com base nos incisos I, III, IV, V, VII, VIII e IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Os demais incisos dos arts. 3ºs. dessas Leis são incompatíveis com a atividade comercial, eis que reservados a Pessoas Jurídicas que desempenhem atividades de outras naturezas;

h) O crédito em relação a fretes na operação de venda, previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, somente é possível quando ocorre o pagamento de frete a pessoa jurídica domiciliada no País, não sendo

admissíveis créditos na espécie quando a entrega da mercadoria vendida é realizada com veículos pertencentes a frota própria da empresa vendedora.

Documento assinado digitalmente

ARLEI ROBERTO MOTA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Documento assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação SRRF 9ª RF

Documento assinado digitalmente

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Documento 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.

Documento assinado digitalmente

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