



Solução de Consulta nº 534 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRÉDITO. VALE-COMBUSTÍVEL. POSSIBILIDADE.

É permitido o creditamento no regime de apuração não cumulativa da Cofins em relação às despesas com aquisição, por meio de cartões de vale-combustível, de combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, desde que tais despesas sejam comprovadas por meio da discriminação em nota fiscal emitida pelas administradoras desses cartões, acompanhada do contrato celebrado entre a administradora e a contratante adquirente dos combustíveis e lubrificantes.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRÉDITO. VALE-COMBUSTÍVEL. POSSIBILIDADE.

É permitido o creditamento no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às despesas com aquisição, por meio de cartões de vale-combustível, de combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, desde que tais despesas sejam comprovadas mediante discriminação em nota fiscal emitida pelas administradoras desses cartões, acompanhada do contrato celebrado entre a administradora e a contratante adquirente dos combustíveis e lubrificantes.

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

Relatório

A empresa acima qualificada, sociedade de economia mista que atua no ramo de abastecimento de água e esgotamento sanitário, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Aduz adquirir combustível para utilização em veículos e equipamentos necessários à realização das atividades de prestação de serviços cujo valor é utilizado como base para apuração do crédito do regime de apuração não cumulativa das contribuições.

3. Expõe que, objetivando agilizar os processos administrativos e de logística, firmou contrato com uma empresa que disponibiliza cartões eletrônicos de vale-combustível para abastecimento de sua frota de veículos. Acrescenta que a referida empresa contratada emite nota fiscal de serviço em nome da consulente na qual são destacadas a espécie e a quantidade dos combustíveis faturados. Esclarece, também, que não recebe documentos fiscais dos postos de combustíveis, pois não há vínculo direto com estes, mas somente com a empresa intermediária contratada.

4. Ao fim, questiona se está correto o procedimento de apuração de crédito do regime de apuração não cumulativa na hipótese de aquisição de combustíveis por meio de vale-combustível cuja informação conste da nota fiscal de prestação de serviços emitida pela empresa fornecedora dos referidos vales.

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

Fundamentos

6. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 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 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

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

8. Antes do enfretamento do questionamento posto, é de bom alvitre trazer a lume as hipóteses, com suas nítidas delimitações legais, em que as aquisições de combustíveis e lubrificantes geram crédito do regime de apuração não cumulativa das contribuições.

9. As referidas hipóteses encontram-se previstas para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente, com igual teor, no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a saber:

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

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

[...]"(g.n.)

10. Para efeito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" foi definido, respectivamente, de forma idêntica, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, § 5º, e nº 404, de 12 de março de 2004, art 8º, § 4º, como segue:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002

"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) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º 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) 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;

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." (g.n).

11. Os excertos legais anteriormente reproduzidos enunciam que somente é permitida a apuração de crédito em relação à aquisição de combustíveis e lubrificantes quando estes forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

12. Acerca do assunto aquisição de insumos, foi exarada a Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

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

“Fundamentos

(...)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

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

a) bens que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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.***

(...)”(g.n.)

14. Portanto, os combustíveis e lubrificantes somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovam a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

15. Nesse contexto, nem todos os veículos utilizados pela empresa têm os combustíveis e lubrificantes consumidos como fonte de crédito, pois se encontra peremptoriamente afastada da hipótese de creditamento a aquisição de combustíveis e lubrificantes para consumo em veículos que não sejam diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

16. Com respeito à possibilidade de creditamento com base nas despesas decorrentes da utilização de vale-combustível, é de ressaltar que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não versou sobre a forma ou o modo de aquisição dos combustíveis e lubrificantes, mas apenas previu que as despesas a esse título, quando satisfeitas as exigências legais, seriam aptas à geração de crédito.

17. Assevera a consulente na petição inicial que a quantidade e o valor dos combustíveis adquiridos constam da nota fiscal de serviço emitida pela empresa administradora dos cartões eletrônicos de vale-combustível.

18. Assim, como para a legislação importa o efetivo consumo dos combustíveis, havendo meio idôneo, a exemplo do contrato celebrado com a administradora dos cartões eletrônicos de vale-combustível e a documentação fiscal de prestação de serviços com a discriminação das quantidades e valores dos combustíveis efetivamente utilizados pela contratante, ora consulente, não há óbice à possibilidade de creditamento, quando satisfeitas as exigências legais.

19. Por fim, resta salientar que a presente Solução de Consulta não analisa a possibilidade ou impossibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os dispêndios da pessoa jurídica com a administradora de cartão de crédito ou de outra natureza.

Conclusão

20. De todo o exposto, responde-se à consulente que é permitido o creditamento no regime de apuração não cumulativa das contribuições em relação às despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes, por meio de cartões de vale-combustível, consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, quando tais despesas forem comprovadas mediante discriminação em nota fiscal emitida pelas administradoras desses cartões, acompanhada do contrato celebrado entre a administradora e a contratante adquirente dos combustíveis e lubrificantes.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(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 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

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