



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 275 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA.

Inexiste amparo legal para apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com base em despesas vinculadas ao transporte em frota de veículos própria de produtos vendidos pela pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil, arts. 593 e 730.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA.

Inexiste amparo legal para apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins com base em despesas vinculadas ao transporte em frota de veículos própria de produtos vendidos pela pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil, arts. 593 e 730.

Relatório

A Consulente, sociedade empresária, formula consulta nos moldes da Instrução Normativa – IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente das aquisições de combustíveis e de peças de reposição e da prestação de serviços de manutenção aplicadas nos veículos de frota própria, utilizados para entrega aos clientes, dos produtos de sua fabricação.

2. Conforme esclarece na sua consulta, nas fls. 02 a 13 do processo, a Consulente se dedica à preparação de fios têxteis, ao comércio atacadista de fios têxteis e ao transporte rodoviário de carga própria.
3. Em vista da natureza e das características dos produtos fabricados, a Consulente dispõe de frota própria de caminhões que realiza o transporte dos produtos/mercadorias aos clientes, cujos custos compõem o preço das mercadorias vendidas, sem a cobrança de frete.
4. Para tanto, são adquiridos diversos itens para manutenção da frota, tais como, combustíveis, pneus, lubrificantes e peças de manutenção e de reposição para os veículos que a compõem.
5. Tendo em vista que se encontra a interessada sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os produtos acima citados amoldam-se perfeitamente ao descrito no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e que *“este órgão reconhece a possibilidade de crédito alusivo aos fretes pagos à terceiros, conforme Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005”*, entende a mesma que *“não restam dúvidas de que os itens “combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção/ reposição, inclusive pneus”, utilizados nos veículos próprios que realizam a entrega dos produtos” por ela fabricados, “constitui em hipótese de crédito das Contribuições Sociais incidentes sobre estas”*.
6. No mais, ainda busca guarida para seu entendimento no acórdão proferido no Resp 1235979/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, julgado em 16 de dezembro de 2014, Dje 19/12/2014:

(...)

Em outras palavras, caracterizada a prestação de serviços de transporte, ainda que associada à venda de suas próprias mercadorias, há de ser reconhecido o direito ao creditamento pelo valor pago na aquisição de peças, combustíveis e lubrificantes necessários a esse serviço, posto que insumos. E aqui, mais uma vez com as devidas vênias, pondero que o que vincula o julgador não é a causa de pedir, mas o pedido feito na inicial (“Jura novit cúria”), razão pela qual o argumento de se tratar de insumo aplicado na atividade de prestação de serviço deve ser analisado consoante fatos incontroversos fixados nos autos (“Da mihi factum, dabo tibi jus”).

Com efeito, o próprio contrato social da empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. Registra (e-STJ fl. 20):

17 – A sociedade tem por objeto social:

(...)

07 – Transporte rodoviário de cargas em geral.

(...)

7. E face ao acima exposto, questiona sobre o aproveitamento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de citados gastos com a frota própria de veículos para entrega de seus produtos. Questiona, nos exatos termos:

“É correto o entendimento da Consulente acerca da possibilidade de apropriação dos créditos alusivos ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre os itens “combustíveis, lubrificantes, peças de reposição / manutenção, inclusive pneus” incorridos em razão da existência de frota própria de caminhões, que realizam a entrega das mercadorias de sua produção aos seus clientes, sem a contratação de terceiros?”

Fundamentos

8. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

10. 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.

11. A consulta formulada neste processo preenche os requisitos para admissibilidade, vez que revestida dos pré-requisitos estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, e obediente aos requisitos formais requisitados pelo art. 3º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

12. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. Essas leis trazem um rol taxativo de hipóteses de creditamento para desconto do valor apurado dessas contribuições. A dúvida da consulente está na correta interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (as

normas aqui citadas referentes à Cofins se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep, salvo disposto em contrário):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

13. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

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

2 “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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

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

(...)

Fundamentos

(...)

6. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. As discussões em torno do tema são profundas e de grande relevância no contexto da não cumulatividade das aludidas contribuições.

8. Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.

9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

(...)

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

entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, §

5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

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

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei 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." (grifos nossos)

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

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

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

a) bens que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18. *Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.*

(...)

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.(...)”*

15. No caso específico trazido à análise, pretende a Consulente apurar créditos em relação a despesas efetuadas com o transporte em frota própria para entrega dos produtos por ele vendidos, de sua fabricação. Entende que combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, além das peças de reposição e serviços de manutenção, inclusive pneus, possam ser considerados como insumos de sua atividade.

16. Evidentemente, os gastos efetuados com transporte de produtos acabados não podem ser considerados como *“insumos utilizados na produção ou fabricação de bens”*, haja vista serem aplicados numa etapa posterior à *“produção ou fabricação”*. Quando os produtos são vendidos e entregues, a *“produção ou fabricação”* já foi concluída.

17. Portanto, não há possibilidade de apuração de créditos com base no art. 3º, IX, antes citado, pois inexistente a despesa com frete. E, de igual forma, inexistente a possibilidade de se apurar créditos com base no art. 3º, II, da mesma Lei, pois a Consulente não estaria prestando serviços a terceiros, mas, apenas, consumando a compra venda com a execução da entrega do bem vendido.

Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que não existe amparo legal para apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins com base nas despesas efetuadas para transporte de

produtos vendidos em frota própria da pessoa jurídica vendedora. O art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, admitem o creditamento sobre combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção utilizados como insumos na produção e fabricação de bens destinados a venda, o que não é o caso de combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção aplicados em veículos para entrega dos produtos vendidos.

Assinado digitalmente
LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados.

Assinado digitalmente
MARCOS ANTÔNIO RUGGIERI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit – 8ª RF Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

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