



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 18 - Cosit

Data 18 de março de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Cofins com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 26 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 1º DE JULHO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 2 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 20 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados) são consideradas insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

As despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 26 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 1º DE JULHO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 2 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 20 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Relatório

A interessada, acima identificada, dirige-se a este órgão por meio de consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas com base no regime de apuração não cumulativa.

2. Informa possuir "como ramo de atividade econômica principal a enquadrada junto ao CNAE nº 46.61-3-00 - Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, partes e peças; e como secundárias as seguintes: 77.31-4-00 - Aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador; 33.14-7-11 - Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; 33.14-7-12 - Manutenção e reparação de tratores agrícolas; 46.19-2-00 - Representantes comerciais e agentes do comércio de mercadorias em geral não especializado; 62.09-1-00 - Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação".

3. Afirma estar enquadrada no regime de apuração não cumulativa das contribuições e que apresenta dúvidas sobre a correta interpretação e aplicação das disposições do art. 3º das Leis nº 10.637, de 29 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003, no que se refere à possibilidade de determinados gastos serem considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos dos mencionados tributos. Os gastos a que se refere são realizados para a prática de sua atividade econômica de prestação de serviços constantes dos códigos 33.14-7-11 e 33.14-7-12, acima descritos, mais especificamente os seguintes:

a) aluguel de veículos;

- b) manutenção de veículos;
- c) depreciação de veículos;
- d) combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos;
- e) despesa com link e telefone.

4. Em seguida, transcreve parcialmente o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e passa a analisar de forma mais detalhada cada gasto mencionado, cotejando-os com o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos seguintes termos:

1) ALUGUEL, MANUTENÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Entende a Consulente que os gastos com aluguel, manutenção e depreciação de veículos, bem como os com combustíveis e lubrificantes utilizados nestes, se encontram enquadrados na condição de INSUMOS, sendo essenciais para a prestação de serviços de manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária e de tratores agrícolas.

É que para a execução da manutenção e reparos necessários nos referidos equipamentos, máquinas e tratores, a Consulente depende do obrigatório e necessário descolamento (sic) do mecânico especializado, do ferramental a ser utilizado, bem como das peças de reposição, ante a impossibilidade daqueles serem encaminhados às dependências da Consulente, por se tratar de área rural, dependente de deslocamento próprio.

O deslocamento, esclarece, é feito apenas pelos veículos do setor operacional da empresa, por frota própria e locada.

Correta a interpretação de que os veículos são essenciais a prestação dos citados serviços e, assim, os gastos com aluguel, manutenção, depreciação e combustíveis empregados na frota do setor operacional (mecânica) geram crédito na qualidade de insumo?

Outrossim, sendo permitido, também poderia interpretar que os gastos com a manutenção destes implicarão direito a tomada de crédito, segundo o art. 3º, II, da Lei 10.833/03?

E finalmente, considerando que os veículos são empregados diretamente na prestação de serviço, poderá ser descontado crédito com relação a depreciação dos veículos próprios, utilizados pelo setor de oficina mecânica, segundo o art. 3º, VI, da Lei 10.833/03, posto que estão inseridos na expressão "outros bens incorporados ao ativo imobilizado"? Correta igualmente essa interpretação?

2) DESPESAS COM LINK (DADOS E VOZ)

A Consulente possui despesas com sistema de "dados e voz" cuja utilização é essencial para que a sua atividade econômica ocorra. Tais gastos são realizados via pagamento para pessoa jurídica fornecedora desse serviço. Esse serviço

opera-se entre o estabelecimento matriz e filiais da Consulente, que são consideradas "estações de trabalho" com relação de dependência, de modo que ao mesmo tempo que a filial necessita de um conjunto fixo de informações fornecidas pela matriz, esta vai necessitar, também, monitorar o desempenho da sua filial e auxiliar da melhor maneira que pode.

Nesse sentido, hoje é usado tudo no que se refere às despesas de "dados e voz" para atender o que chamamos de ERP (Enterprise Resource Planning) e para que as filiais consigam faturar, comprar, controlar estoque, transmissão de NFe, entre outros processos essenciais para que a empresa opere, esse sistema também é usado para fazer ligação entre as lojas e a matriz, sendo que os telefones usam tecnologia IP (internet protocol), ou seja usam a mesma rede e internet para se comunicarem, além de usar também a internet para controle de segurança e monitoramento da empresa.

Desta forma, está correta a interpretação legal da possibilidade de aproveitamento de crédito com relação a tais gastos, considerando que tal item é essencial à operacionalidade da prestação de serviço?

5. Por fim, indaga a consulente:

1) As despesas da Consulente quanto aos gastos com aluguel, manutenção e depreciação de veículos, bem como os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados nestes, se encontram enquadrados na condição de INSUMOS para a atividade econômica de prestação de serviços inscrita nos códigos 33.147-11 - Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; 33.14-712 - Manutenção e reparação de tratores agrícolas?

2) Se positivo o item anterior, é possível o aproveitamento de crédito referente a tais despesas para a apuração do PIS e COFINS não cumulativo?

3) As despesas da Consulente quanto aos gastos com despesas pagas a pessoa jurídica referente ao sistema de "dados e vozes" geram crédito para o aproveitamento na apuração do PIS e COFINS não cumulativo?

Fundamentos

6. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a

não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

10. Preenchidos os requisitos para a formulação de consulta, previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, passa-se à análise do mérito.

11. As dúvidas apresentadas pela consulente dizem respeito à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre determinadas despesas, as quais entende serem consideradas insumos para algumas das atividades que realiza, mais especificamente a prestação de serviços de manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária (CNAE 33.14-7-11) e de manutenção e reparação de tratores agrícolas (CNAE 33.14-7-12). A presente Solução de Consulta analisará as questões formuladas pela interessada considerando apenas essas duas atividades (a consulente declarou que as despesas questionadas são a elas vinculadas).

12. Em primeiro lugar, deve-se destacar que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a qual somente será afastada quando uma das demais hipóteses de creditamento for aplicável ao caso concreto.

13. Dessa forma, para a definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições sociais em tela, 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.

14. As hipóteses de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se estabelecidas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Os incisos II e VI desses artigos determinam a possibilidade de desconto de créditos sobre a aquisição de insumos e de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na prestação de serviços, nos seguintes termos:

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 nº10.485, 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)

[grifos nossos]

15. Nesse ponto, faz-se necessário cindir a presente análise, já que há soluções distintas para as diferentes situações narradas pela consulente. Esta informa em sua petição que o deslocamento para prestação dos serviços é feito utilizando-se de **frota locada e de frota própria**.

Aluguel de veículos para a prestação de serviços e o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003

16. Verifica-se que não há hipótese específica no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que abarque esse dispêndio. Portanto, é necessário verificar se tal gasto pode ser enquadrado como insumo.

17. De acordo com o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a modalidade de creditamento sob análise se aplica a “bens e serviços”. A locação de bens não pode ser caracterizada como aquisição de serviços para fins do referido dispositivo.

18. Acerca desse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 1º de julho de 2019, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do

art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

19. A seguir transcreve-se trechos relevantes da supracitada Solução de Consulta para o deslinde da questão (grifos do original):

Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2019

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II.

(...)

Fundamentos

(...)

8. *Consoante relatado, a dúvida da consulente, que exerce a atividade de transporte rodoviária de cargas, versa sobre se “as despesas de aluguel dos caminhões utilizados nas prestações de serviços de transporte se enquadram no conceito de insumos” para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

9. *Os dispositivos legais a serem interpretados são os seguintes:*

Lei nº 10.637, 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)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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)

(...)

10. *Como consta dos dispositivos transcritos, a modalidade de creditamento em voga beneficia a aquisição de “bens e serviços”. Assim, como evidentemente não se trata de aquisição de bens, cumpre verificar se a locação de bens poderia ser enquadrada como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos.*

11. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121 (ocorrido em 11.10.2000), o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a locação de bens móveis e a prestação de serviços não se confundem e, conseqüentemente, declarou inconstitucional a expressão locação de bens móveis, contida no item 79 da Lista de Serviço, anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. A ementa da referida decisão, cujo extrato da ata foi publicado no DJU de 23.10.2000) dispõe:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do Recurso Extraordinário, pela letra 'c', 'e' por maioria, vencidos os senhores Min. Otávio Galotti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 do § 3º do artigo 50 da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

12. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

[...]

15. Desde então a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) tem adotado consistentemente este entendimento em diversas questões tributárias, tendo como consequência em determinadas hipóteses a não incidência de tributos, a aplicação de alíquotas diferenciadas, a permissão/vedação de apuração de créditos, entre outros.

16. Mesmo na interpretação da aludida modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) este entendimento já tem sido adotado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) em situações semelhantes à aventada pela consulente.

[...]

19. Por sua vez, na Solução de Consulta Cosit nº 510, de 19 de outubro de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio eletrônico da RFB na internet, e cuja ementa foi publicada no DOU de 31 de outubro de 2017, a questão foi profundamente debatida nesses termos (conquanto analisando situação diversa da tratada na presente consulta):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) alcança também a atividade de locação de bens.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e VI, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

(...)

14. *No caso do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, o texto legal é expresso e claro ao conceder o direito de creditamento na modalidade aquisição de insumos somente para bens e serviços utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

15. *Assim, uma questão prejudicial à análise da subsunção de determinado bem ou serviço ao conceito de insumos para fins de apuração de créditos das contribuições em tela é verificar se a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica interessada constitui prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda. No presente caso, é necessário definir se a locação de um bem móvel, no caso as máquinas reprográficas, pode ser classificada como prestação de serviço para fins de apuração do crédito estabelecido no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.*

16. *Esta Coordenação-Geral de Tributação já se pronunciou diversas vezes (muitas delas tendo como consequência a não incidência de tributos) no sentido de que a locação de bens móveis e a prestação de serviços são negócios jurídicos distintos, que não se confundem, senão vejamos:*

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 28, de 2008:

“Fundamentos

(...)

12. *A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece, em seu art. 1º, que o referido tributo tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a ela anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

13. *Inicialmente, a atividade de locação de bens móveis estava incluída na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sendo posteriormente vetada por meio da Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3, que entendeu que não há incidência do ISS na atividade de locação de bens móveis.*

14. *No julgamento do mencionado Recurso Extraordinário, o STF decidiu que, em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável, conforme art. 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.*

15. *Por seu turno, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil - trata a locação de coisas e a prestação de serviços de forma distinta em capítulos separados:*

“CAPÍTULO V

Da Locação de Coisas

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

(...)

CAPÍTULO VII

Da Prestação de Serviço

Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”

16. *Assim, observa-se que a locação de coisas envolve uma obrigação de dar, uma vez que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. Em outras palavras, a locação de bens móveis consiste em cessão do uso e do gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, sem inclusão de qualquer espécie de mão-de-obra ou serviço.*

17. *Por sua vez, o contrato de prestação de serviços configura uma obrigação de fazer e abrange toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratado mediante retribuição. Logo, o conceito de prestação de serviços adotado pelo Código Civil consiste no fornecimento de um trabalho ou serviço por uma das partes a outra, mediante remuneração.*

18. Desse modo, verifica-se que o Código Civil distingue a atividade de locação de bens da atividade de prestação de serviço. Ou seja, a natureza jurídica da locação de bens móveis, típica obrigação de dar, é diferente da natureza jurídica da prestação de serviços, típica obrigação de fazer.

19. Portanto, a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, e, conseqüentemente, a receita bruta decorrente da locação DVD não integra a receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços, para fins de verificação da aplicabilidade dos percentuais diferenciados, aos quais se referem os arts. 8º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 608, de 2006.

20. Outrossim, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e revogou, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 1996, distinguiu a atividade de locação de bens móveis da atividade de prestação de serviços.

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

.....
..

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto nesta Lei Complementar.

§ 5º Nos casos **de atividades industriais, de locação de bens móveis e de prestação de serviços**, serão observadas as seguintes regras:

I – as atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;

II - as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos I a XII e XIV do § 1º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, exceto quanto às

atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, às quais se aplicará o disposto no inciso VI deste parágrafo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 2007)

*III – **atividades de locação de bens móveis** serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo;*

.....
”

(grifou-se)

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 06, de 2014:

“Fundamentos

(...)

Sobre a Locação e a Prestação de Serviços

8. *A incidência do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre valores decorrentes da locação de coisas móveis (aluguel) foi afastada desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3 (SP). Foi vencido o entendimento que vigorara até então, em que prevalecia o enfoque econômico, presente em normas do Direito Tributário, dentre outras alegações. De acordo com o enfoque econômico, o aluguel de um bem móvel não fungível, como um guindaste - o bem referido no RE acima mencionado -, deveria ser interpretado pela ótica de sua utilização econômica, pelo serviço que ele executa. A locação e o serviço, por esse enfoque, se fundiam. Assim, caberia a incidência do ISS, uma vez que a locação de bens era afastada tendo em vista a característica econômica da prestação do serviço.*

9. *Um dos principais argumentos favoráveis à mudança desse entendimento foi o de que as leis tributárias não podem alterar a definição, o conteúdo e os conceitos do direito privado, conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN). Por esse ângulo, dito eminentemente jurídico, as definições e conceitos relacionados com a locação e a prestação de serviços devem se ater ao que está determinado em legislação específica prevista constitucionalmente.*

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

10. *Desse modo, emergem as definições e conceitos do Código Civil Brasileiro (CC). À época do Acórdão do RE nº 116.121-3 (11.10.2000), o CC era*

a Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Essa lei foi revogada pela Lei nº 10.406, 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil, hoje em vigor. Com base nesses institutos, o STF estabeleceu que serviço e locação não se confundem. Tal entendimento tem balizado todas as decisões e interpretações que envolvem os conceitos de prestação de serviços e locação de bem móvel, principalmente para efeito de incidência tributária. O que os distingue é a natureza da obrigação, já que o primeiro conceito trata de “obrigação de fazer”, enquanto o segundo de uma “obrigação de dar”. Prestações distintas, portanto, que ensejam tributação diversa.

11. Para melhor esclarecer a interpretação adotada pelo STF, transcreve-se excerto do voto do ministro Celso de Mello, no julgamento do já referido RE nº 116.121-3:

*“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um **praestare** ou um **facere**.*

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 71, de 2015:

“Fundamentos

(..)

5. Tal classificação está lastreada no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

(...)

9. Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

10. Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva), conceitua-se como obrigação de dar aquela **“em que a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.”** (obra citada, págs. 70).

11. Já a obrigação de fazer **“é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.”** (obra citada, págs. 85) (...)

17. Diante de todo o exposto, conclui-se que na locação de bem móvel não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

18. É verdade que o E. Supremo Tribunal Federal tem dado indicativos de que poderá alterar a interpretação mais comum acerca do conceito de serviços para fins tributários, de modo a alargar o conceito para além das obrigações de fazer, fazendo-o alcançar também diversas outras utilidades que se tornaram comuns na economia moderna. Todavia, essa alteração de jurisprudência ainda não se consolidou e ainda não se verificou decisão vinculante para o presente caso, mostrando-se necessário manter coerência nesta Solução de Consulta com as demais decisões proferidas por esta Coordenação, mencionadas anteriormente.

19. Dessa maneira, quanto à primeira questão, fica claro que a locação de máquinas reprográficas caracteriza-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se configurando como prestação de serviços.

20. Portanto, em relação à atividade de locação de bens desenvolvida pela consulente, não se aplica a hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), sendo, por conseguinte, incabível a apuração da referida modalidade de creditamento em relação à aquisição de toner utilizado nessa atividade.”

20. Assim, adotando-se no caso em exame o entendimento tradicional acerca do conceito de serviços, conclui-se que o aluguel de veículos automotores não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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) porque não se trata de aquisição de serviços.

20. Portanto, o aluguel de veículos utilizados pela consulente para a prestação de serviços não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos.

Aluguel de veículos e o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003

21. Importante ainda ressaltar uma correlação quanto às despesas com aluguel de veículos e o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os quais permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Eis os dispositivos em questão:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(grifos nossos)

22. Interpretando-se sistematicamente a legislação das contribuições, conclui-se que “veículos” não estão abrangidos pelo termo “máquinas”. Tal é o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 10 de fevereiro de 2014, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

23. A seguir transcrevem-se trechos relevantes da supracitada Solução de Consulta para o deslinde da questão (grifos do original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º II, IV e IX.

(...)

10. A dúvida refere-se à possibilidade de se calcular créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores pagos por ela em razão da locação de veículos, tendo em vista contrato firmado por ela nesse sentido e anexado aos autos.

11. Para discutir tal pretensão, é necessário consultar as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõem sobre a sistemática de créditos destas contribuições, em seus arts. 3º, com evidência para os incisos destacados pela consulente em sua petição. Transcrevem-se os dispositivos pertinentes:

Lei nº 10.637, 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)

(...)

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

(...)

*§ 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)*

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

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

(...)

*§ 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 23 de junho de 2008)*

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

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

(...)

§ 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.

(...)"

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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)

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

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

(...)

§ 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.” (grifou-se)

12. Embora a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não traga tais dispositivos em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, a aplicação do inciso IX a esta contribuição, indene de dúvidas, uma vez que o art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, estendeu a hipótese de crédito reproduzida acima para essa contribuição. Em nome da maior clareza, é oportuna a transcrição:

“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:**

(...)

II - nos incisos VI, VII e **IX** do **caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)” (grifou-se)

13. O que se divisa na petição da consulente é sua pretensão de alocar os gastos com locação de veículos em quaisquer dos dispositivos, ou seja, subsumindo-se a qualquer das seguintes características:

(i) 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;

- (ii) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*
- (iii) frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

14. *Em relação ao item (i), descabe considerar o conceito de insumo para uma empresa cujo objeto é a revenda de produtos, uma vez que a legislação restringe o escopo desta definição **na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**. Assim, a uma empresa comercial, para fins a que se referem as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não é lícito cogitar da apuração de créditos sobre “insumos”, a despeito de qualquer argumentação que remeta à indispensabilidade de tal despesa para a consecução da atividade da empresa.*

15. *No que toca ao item (ii), a legislação é clara no sentido da possibilidade de crédito sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, desde que as despesas sejam pagas a pessoa jurídica e os equipamentos locados sejam utilizados nas atividades da empresa.*

15.1 *No entanto, o direito ao crédito não se aplica nos casos de aluguel de veículos, visto que a legislação se limita a dispor sobre despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, que, nesta situação, não podem ser interpretados extensivamente.*

15.2 *Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.*

15.3 *Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário — que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente —, **para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003**, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, **não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.***

15.4 *Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:*

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

*“Art. 1º 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 nº 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 nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifou-se)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

"Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda 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 TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifou-se)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 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) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda 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 TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (grifou-se)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de **caminhões chassi** com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e **caminhão monobloco** com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas** e **veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3º Na importação de **máquinas** e **veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - **aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves**, utilizados na atividade da empresa;

V - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de **máquinas ou veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de **máquinas e veículos** classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI." (grifou-se)

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

“Art. 14. As vendas de **máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens**, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008)

(...)

§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens** objetos da suspensão referida no **caput** deste artigo.

§ 8º O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, classificados na posição 73.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul, relacionados pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

§ 10. Os **veículos** adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pela Secretaria Especial de Portos. (Incluído pela Lei nº 11.726, de 2008)” (grifou-se)

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004:

“Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

(...)

II – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda 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 TIPI;” (grifou-se)

15.5 Também em atos de regulamentação tributária não se vê, na prática legislativa, o emprego de um pelo outro dos termos. A título de exemplo, reproduzem-se dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, do Decreto nº 7.217, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010, e do Decreto nº 6.582, de 26 de setembro de 2008, que dispõe sobre o REPORTO:

Decreto nº 3.000, de 1999:

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

(...)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

(...)

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e **equipamentos, máquinas, motores, veículos** de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;” (grifou-se)

Decreto nº 7.217, de 2010:

“Art. 48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

(...)

II - as **máquinas, os equipamentos, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º);**

(...)

Art. 54. São isentos do imposto:

(...)

XXIII - os **veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º);**

(...)

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1º, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda

de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

II - caminhonetas, furgões, picapes e **veículos** automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

III - **veículos** automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;

V - tratores, **máquinas** rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

VI - carroçarias para **veículos automotores** em geral;

(...)"(grifou-se)

Decreto nº 6.582, de 2008:

"Art. 1º Fica estabelecida, na forma do Anexo I, a relação de **máquinas, equipamentos e bens** de que trata o § 7º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. " (grifou-se)

15.6 Por fim, transcreve-se ainda a forma de empregos dos termos em questão em atos disciplinadores exarados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004:

"Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, **máquinas, veículos** automotores, **embarcações, aeronaves**, aparelhos, **equipamentos**, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;" (grifou-se)

Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006:

“Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

(...)

e) **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;

(...)

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

(...)

b) aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

(...)

Art. 24 Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a sociedade cooperativa de produção agropecuária ou de consumo que efetuar importações pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, créditos calculados mediante a aplicação, respectivamente, dos percentuais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo de que trata o art. 22, acrescido o IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **máquinas, veículos**, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada Lei nº 10.485, de 2002, as sociedades cooperativas devem apurar os créditos a descontar mediante a utilização dos percentuais previstos na legislação específica aplicável à matéria." (grifou-se)

Ato Declaratório SRF nº 48, de 15 de maio de 1998:

*“2. Poderão ser admitidos no DEA, sem cobertura cambial, com suspensão de tributos, exclusivamente, partes, peças e materiais de reposição ou manutenção, para **veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, assim como, de seus componentes estrangeiros, nacionalizados ou não e empregados na prestação de serviços de:***

a) pesquisa, prospecção e exploração de recursos minerais;

b) transporte, na manutenção de locomotivas, vagões e equipamentos ferroviários.” (grifou-se)

16. Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, **quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente**. Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Depreciação da frota própria incorporada ao ativo imobilizado e utilizada na prestação de serviços

24. No caso da despesa de depreciação de bem incorporado ao ativo imobilizado, verifica-se que o art. 3º, VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, possibilita a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando o bem for adquirido ou fabricado para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que afasta a aplicação da norma geral de creditamento (aquisição de insumos).

25. Saliente-se que bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas utilizados na área administrativa e demais atividades intermediárias da pessoa jurídica (financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aludida, pois não são aplicados “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, como exigem os dispositivos legais.

26. A apuração de créditos referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

27. De acordo com a exposição da consulente, os veículos a que se refere são utilizados para locomover os mecânicos especializados, as ferramentas e os materiais necessários à execução de serviço até o local da manutenção ou reparo. Assim, há direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com

depreciação desses veículos, nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

28. Conseqüentemente, a consultante deve adotar práticas contábeis que permitam a identificação da utilização dada aos bens incorporados a seu ativo imobilizado para que seja possível a averiguação da correta aplicação da legislação, observando-se inclusive eventuais normas sobre tais controles expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

29. Acerca desse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 319, de 20 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28 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 IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

30. A seguir transcrevem-se trechos relevantes da supracitada Solução de Consulta para o deslinde da questão (grifos do original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

(...)

Quanto à apuração do crédito da Cofins previsto no inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre outras regras, destaca-se que:

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 168; art. 3º, VI, §14, §16, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 11.727, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

(...)

Quanto à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso VI do caput art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, entre outras regras, destaca-se que:

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 168; art. 2º, caput, art. 3º, VI da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

(...)

Fundamentos

(...)

17. Trata-se de dúvida quanto à forma de desconto do crédito da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços. Sobre o tema, dispõe a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o **PIS/Pasep** aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, **a alíquota de 1,65%** (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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 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) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(...)

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 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (sem destaques no original)

18. Quanto à Cofins, dispõe a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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) (Produção de efeito)

(...)

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 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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) (sem destaques no original)

19. Ante os dispositivos acima expostos, verifica-se que só geram crédito, conforme o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ambos com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, as 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.

20. Por outro lado, com o advento do art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que deu nova disciplina à apuração de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação e amortização, o direito a créditos só subsiste em relação às máquinas e aparelhos adquiridos a partir de 1º de maio 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 imobilizados 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 imobilizado 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.(grifou-se)

21. O artigo 21 da Lei nº 10.865, de 2004, por sua vez, acrescentou o § 14 ao artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, estabelecendo, como opção, que o desconto de créditos de Cofins relativos a máquinas e equipamentos adquiridos para o ativo imobilizado fosse feito em quatro anos (quarenta e oito meses) em vez de acompanhar a depreciação contábil:

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

22. A mesma regra é trazida à Contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 10.865, de 2004, que acrescenta o inciso II ao artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando a ela o disposto nos §§ 10 a 15 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

23. Por sua vez, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, estabeleceu outra forma incentivada de apropriação dos créditos de depreciação em hipóteses restritas:

Art. 2º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 2 (dois) anos, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o 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, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição dos bens de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de

30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às aquisições efetuadas após 1º de outubro de 2004 (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005).

24. O art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, em sua redação original, instituiu a possibilidade de apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos em 12 meses. A redação atual estabeleceu um escalonamento que ao final permite o imediato creditamento em relação a determinados bens adquiridos a partir de julho de 2012, in verbis:

~~Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.~~

~~§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.~~

~~§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.~~

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

I - no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

II - no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

III - no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

IV - no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

V - no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

VI - no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

VII - no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

VIII - no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

IX - no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

X - no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

XI - no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir da data de publicação desta Medida Provisória. (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente à data de publicação desta Medida Provisória. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011)

(...)

27. Em resposta ao primeiro questionamento da consultante, afirma-se que a regra geral para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é o cálculo do montante sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens

destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo os encargos de depreciação determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem.

28. *Entretanto, como apresentado acima, permite-se à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada período de apuração, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.*

29. *Salienta-se que a opção da pessoa jurídica entre as diversas formas de creditamento possível é feita por meio do efetivo aproveitamento do crédito na forma escolhida e o critério deve ser uniforme para as duas contribuições, de acordo com o art. 7º, caput e § 2º, da IN SRF nº 457, de 2004.*

30. *Com respeito ao segundo questionamento, a legislação é clara ao permitir o aproveitamento extemporâneo do crédito (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º), a saber:*

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. *(sem destaques no original).*

31. *Entretanto, o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a prazo prescricional. Deveras, tal direito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).*

32. *Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, verbis:*

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

33. *Em relação ao prazo prescricional em que incorre o referido crédito, a Cosit, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 25 de novembro de 2011, exarou orientação de que “o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração”, como se lê na ementa publicada no Diário Oficial da União - DOU de 22.08.2011, a seguir transladada:*

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

*Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **estão sujeitos ao prazo prescricional** previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. **O termo de início para contagem do prazo prescricional** relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração**; (sem destaques no original).*

34. *Por fim, vale ainda ressaltar a impossibilidade de apuração do crédito em voga após a alienação do bem, conforme ressaltado na Solução de Consulta Cosit nº 99.058, de 15 de maio de 2017. Veja-se a ementa transcrita na parte relativa à Cofins:*

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispêndios com manutenção de veículos e com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos

31. Verifica-se que não há hipóteses específicas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que abarquem esses dispêndios. Portanto, é necessário verificar se tais gastos podem ser enquadrados como insumo.

32. Sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ - no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1221170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 24 de abril de 2018.

33. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

34. Diante disso, editou-se o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18/12/2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido parecer na parte pertinente à presente consulta.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

[...]

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR

[...]

14. *Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

15. *Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

16. *Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições 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”.*

17. *Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

[...]

19. *Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

[...]

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

[...]

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de

creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

30. *De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e serviços utilizados como insumo [...] na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

[...]

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. *Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) **a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).***

71. *As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e **a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação** ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).*

[...]

76. *Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.*

[...]

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com **manutenção periódica dos ativos produtivos** da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da 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.”

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições 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).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e

serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. *Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).*

[...]

9. MÃO DE OBRA

121. Acerca dos dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, a legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos (inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

122. Todavia, no contexto de outros dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra alguns pontos merecem comentários.

[...]

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” 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) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

[...]

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, **o conceito de insumos** (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro **restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens**

destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que **somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. [...]. Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. **Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em:** a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) **veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes;** d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

[...]

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. *Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.*

165. *Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.*

Conclusão

[...]

168. *Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:*

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

(Grifos nossos)

35. De acordo com a consultante, os veículos próprios viabilizam a realização da prestação de serviço de reparo e manutenção executados por ela, pois se destinam à locomoção de funcionários e de ferramentas até o local da prestação de serviço. Dessa forma, os gastos com a manutenção desses veículos correspondem a insumos para fins de creditamento das referidas contribuições, desde que tais gastos não aumentem em mais de um ano a vida útil do ativo, como explanado nos itens 81 a 89 do parecer retrocitado.

36. Por sua vez, combustíveis e lubrificantes, desde que consumidos nos veículos (próprios ou alugados) utilizados em etapa do processo de prestação de serviços, são insumos e permitem o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nessa modalidade, de acordo com o item 144 do parecer parcialmente reproduzido acima. Contudo, é vedada a apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou

veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc).

37. Imperioso ressaltar que os dispêndios até agora discutidos (depreciação, manutenção de veículos próprios, combustíveis e lubrificantes), caso sejam para veículos que são utilizados para o **transporte** de funcionários, quer dizer, transporte da casa para o trabalho e do trabalho para casa, não são considerados insumos (salvo caso haja obrigação legal para tanto) e, portanto, não geram créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em tela. A alínea (i) do item 168 do Parecer Normativo supracitado assim elucida:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

[...]

- i) **não são considerados insumos** os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, **transporte**, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);*

Dispêndio com sistema de “dados e vozes”

38. No seu terceiro questionamento, a consultante indaga se os gastos com sistema de “dados e vozes” geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em sua exposição, afirma que os sistemas de dados e vozes são essenciais à prestação de serviço, tendo em vista que são utilizados para a matriz auxiliar e monitorar suas filiais, para a troca de informações entre elas, para que as filiais consigam faturar, controlar estoque, transmitir NF-e, entre outras atividades.

39. As despesas com dados e vozes não se enquadram em nenhuma das hipóteses específicas geradoras de créditos das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabendo, assim, analisar se podem ser consideradas insumos para fins de creditamento dessas contribuições.

40. Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, a aquisição de serviços de dados e vozes não se caracteriza como essencial ou relevante à execução do serviço prestado por pessoa jurídica prestadora de serviços de reparo e manutenção em máquinas equipamentos e tratores agrícolas, como afirma a interessada. O citado Parecer em seu item 168, alínea "a", conclui, expressamente, que estão excluídos do conceito de insumos os itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, comercial, jurídica, contábil etc.

168. [...]

*a) somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como **administrativa, comercial, jurídica, contábil, etc**, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;*

41. Assim, as despesas com sistema de dados e vozes são despesas administrativas da consultante, e não são consideradas insumos para os serviços prestados em análise. Portanto, não geram créditos da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Conclusão

42. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao interessado que:

42.1. as despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

42.2. as despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

42.3. as despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003; e

42.4. as despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porquanto somente podem ser considerados insumos os itens relacionados com a produção de bens

destinados à venda ou à prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, comercial, jurídica, contábil, etc, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

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

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

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 ao consulente.

Assinado digitalmente

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