



---

**Solução de Consulta nº 153 - Cosit**

**Data** 24 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

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 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.

**SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUINCHO PARA CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS TRANSPORTADAS.**

A subcontratação pela empresa transportadora de cargas de serviços de guincho, para carga e descarga das mercadorias por ela transportadas, constitui-se em insumo para a prestação principal, por ser, pelas singularidades de cada cadeia produtiva, etapa relevante para a realização de sua atividade finalística, neste caso por opção do prestador principal.

A possibilidade de creditamento desse dispêndio como insumo, com fulcro no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica à simples locação dos guinchos, mas apenas à hipótese da contratação do serviço de levantamento das cargas pesadas realizado por meio de guinchos junto à outra pessoa jurídica, mediante remuneração.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017.**

**SERVIÇOS DE ESCOLTA.**

A escolta veicular, objetivando a proteção da frota da transportadora e da carga por ela transportada, contratada junto a pessoas jurídicas prestadoras deste serviço, como espécie de segurança automotiva de veículos de transporte de cargas, está alcançada pelo critério da essencialidade para a prestação do serviço que constitui a atividade-fim

da consulente, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo ora adotado para fins de aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A escolta de acompanhamento e custódia, realizada por empresa de escolta credenciada pela Polícia Rodoviária Federal - PRF ou pela própria PRF, de determinado conjunto veicular ou comboio de veículos, quando estes excederem os limites de dimensão ou peso regulamentados, decorre de imposição normativa de caráter cogente, estando, portanto, os custos incorridos com a contratação do serviço, pelo critério da relevância, por imposição legal, abarcados pelo conceito de insumo para efeito do creditamento relativo à Cofins.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019.**

**AUTORIZAÇÃO ESPECIAL DE TRÂNSITO - AET.**

Por se tratar de exigência legal para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, em situações específicas previstas nas normas reguladoras, os custos incorridos com a obtenção de AET subsumem-se, pelo critério de relevância, ao conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade de apuração da Cofins.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 e 172; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.**

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 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.

**SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUINCHO PARA CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS TRANSPORTADAS.**

A subcontratação pela empresa transportadora de cargas de serviços de guincho, para carga e descarga das mercadorias por ela transportadas, constitui-se em insumo para a prestação principal, por ser, pelas singularidades de cada cadeia produtiva, etapa relevante para a realização de sua atividade finalística, neste caso por opção do prestador principal.

A possibilidade de creditamento desse dispêndio como insumo, com fulcro no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica à

simples locação dos guinchos, mas apenas à hipótese da contratação do serviço de levantamento das cargas pesadas realizado por meio de guinchos junto à outra pessoa jurídica, mediante remuneração.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017.**

**SERVIÇOS DE ESCOLTA.**

A escolta veicular, objetivando a proteção da frota da transportadora e da carga por ela transportada, contratada junto a pessoas jurídicas prestadoras deste serviço, como espécie de segurança automotiva de veículos de transporte de cargas, está alcançada pelo critério da essencialidade para a prestação do serviço que constitui a atividade fim da consulente, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo ora adotado para fins de aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

A escolta de acompanhamento e custódia, realizada por empresa de escolta credenciada pela Polícia Rodoviária Federal - PRF ou pela própria PRF, de determinado conjunto veicular ou comboio de veículos, quando estes excederem os limites de dimensão ou peso regulamentados, decorre de imposição normativa de caráter cogente, estando, portanto, os custos incorridos com a contratação do serviço, pelo critério da relevância, por imposição legal, abarcados pelo conceito de insumo para efeito do creditamento relativo à Contribuição para o PIS/Pasep.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019.**

**AUTORIZAÇÃO ESPECIAL DE TRÂNSITO - AET.**

Por se tratar de exigência legal para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, em situações específicas previstas nas normas reguladoras, os custos incorridos com a obtenção de AET subsumem-se, pelo critério de relevância, ao conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 e 172; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

## **Relatório**

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado que tem como ramo de atividade declarado o transporte de cargas, formula consulta, nos termos

da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do conceito de insumo estabelecido na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins - na sistemática da não cumulatividade, nos seguintes termos:

“A Consulente tem como atividade o Transporte de Cargas, sendo que é tributada pelo Lucro Real e utiliza a sistemática Não Cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, vem questionar o direito ao crédito dos insumos abaixo relacionados, tendo em vista que os mesmos são essenciais na execução das suas atividades:

- Serviços de Guincho para Carga e Descarga das Mercadorias Transportadas, pois a empresa é especializada no transporte de transformadores de peso elevado.

- Serviços de Escolta para garantir a segurança das Mercadorias Transportadas, bem como dos próprios Veículos da Transportadora;

- Serviços de Confecção de Etiquetas AET, exigidas pela ANTT, etiquetas estas que são exigidas em cada Veículo para autorizar o mesmo a prestar serviços de Transportes.

A apuração do Pis/Pasep e da Cofins no regime Não Cumulativo é disciplinada pelas Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, respectivamente, sendo que estas leis trazem um rol taxativo de insumos que podem ser utilizados como crédito e descontados da apuração das respectivas contribuições.

Porém, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, em seu artigo 172, traz uma nova redação ao conceito de Insumo "os Bens ou Serviços considerados essenciais ou relevantes" que integram o processo de produção ou fabricação de Bens destinados à venda ou de Prestação de Serviços.”

2 Após essas considerações, apresenta os seguintes questionamentos:

“Podemos nos creditar de Pis/Pasep e Cofins nas contratações de Guincho para Carga e descarga de Mercadorias Transportadas?

Podemos nos creditar de Pis/Pasep e Cofins nas contratações de Serviços de Escolta para garantir a segurança das Mercadorias Transportadas, bem como dos Veículos da Transportadora?

Podemos nos creditar de Pis/Pasep e Cofins nas confecções de etiquetas AET, que são exigidas pela ANTT que sejam fixadas nos veículos?”

## **Fundamentos**

3 Preliminarmente, cumpre esclarecer que 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, propiciandolhe 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.

4 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 ao da ciência, pela consulente, da Solução da Consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, e que ocorra a ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

5 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 aos mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

6 O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

7 Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

8 A dúvida da consulente refere-se à possibilidade de apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a *“despesas com serviços de guincho para carga e descarga das mercadorias transportadas; serviços de escolta para garantir a segurança das mercadorias transportadas, bem como dos veículos da própria transportadora; e serviços de confecções de etiquetas AET”*, nos termos do inciso II dos arts. 3<sup>os</sup> das Leis n<sup>os</sup> 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

9 A IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, em seu artigo 172, especificou o conceito de insumos com fulcro no inciso II dos arts. 3<sup>os</sup> das Lei n<sup>os</sup> 10.637, de 2002, e 10.833,

de 2003, que representam despesas passíveis de gerar créditos a serem descontados do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas na sistemática da não cumulatividade. Diz o citado normativo (negritou-se):

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos em geradores da energia elétrica utilizada nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens e a prestação de serviços.

[...]

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

**I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;**

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos 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).

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

**I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e**

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

10 Essa nova orientação normativa veio ao encontro do posicionamento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça -STJ - no julgamento, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, do Recurso Especial (Resp) 1.221.170/PR, *de que 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.*

11 Na esteira de tal decisão, dotada de efeito vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002<sup>1</sup>, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta, foi aprovado e publicado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado naquele julgado.

<sup>1</sup> Atuais arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019.

11.1 A partir de sua edição, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, passou a ser o principal instrumento no âmbito da RFB para concretização dos critérios definidores de insumos estabelecidos pelo STJ em relação às principais categorias de itens analisadas administrativamente, tendo como premissas que:

**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) 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”.**

12 Com esse balizamento, trazido pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5 de 2018, já contemplado na IN RFB nº 1.911, de 2019, e adotando-se o entendimento que tem prevalecido nas soluções de consulta já proferidas pela Cosit, na análise de casos similares, às quais, por força do disposto nos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, possuem efeito vinculante no âmbito da RFB, passa-se a análise dos itens questionados pela consulente.

### ***Serviços de Guincho para Carga e Descarga das Mercadorias Transportadas***

13 Considerando a informação prestada pela peticionante de que a utilização de guinchos se faz necessária para a viabilização do transporte de cargas pesadas, tais como transformadores, que constitui sua atividade fim, há que se entender que a contratação desse serviço se justifica pelo critério da sua essencialidade em relação ao serviço de transporte por ela prestado, configurando-se, portanto, como insumo para a sua atividade. Sobre a terceirização de etapas do serviço finalístico, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, esclarece:

#### **12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS**

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “*pelas singularidades de cada cadeia produtiva*”, neste caso por opção do prestador principal.

14 A esclarecer que a possibilidade de creditamento desse dispêndio como insumo, com fulcro no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se aplica à simples locação dos guinchos, mas apenas à hipótese da contratação do serviço de levantamento das cargas pesadas realizado por meio de guinchos junto à outra pessoa jurídica, mediante remuneração (IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 3º, I). A se entender, neste contexto, conforme ensina Maria Helena Diniz, que serviço se caracteriza como obrigação de fazer, **a qual vincula o devedor à prestação de ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa,**<sup>2</sup> e, portanto, não alcança a locação de bens.

15 Cita-se, neste sentido, a 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 Diário Oficial da União (DOU) de 31 de outubro de 2017, onde a distinção entre locação de bem móvel e prestação de serviço foi colocada nos seguintes termos (negritou-se):

#### Solução de Consulta Cosit nº 510 de 2017

##### Fundamentos

[...]

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 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

<sup>2</sup> “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994 - Editora Saraiva

**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.”

[...]

### **Serviços de Escolta para garantir a segurança das Mercadorias Transportadas, bem como dos Veículos da Transportadora**

16 Do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, destacam-se os seguintes trechos relevantes à orientação requerida pela consultante com relação a esse item (negritou-se):

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 imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”**.

[...]

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”**.

[...]

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços **“cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”** (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

17 A Solução de Consulta Cosit nº 168, de 31 de maio de 2019, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, ao aplicar ao caso concreto nela examinado os critérios definidores de insumo estabelecidos no julgamento do Recurso Especial 1221170/PR, e analisados pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima reproduzidos, assim se posicionou em relação aos custos incorridos com a segurança automotiva de veículos de transporte de cargas:

#### Solução de Consulta Cosit nº 168, de 2019

##### Fundamentos

[...]

18. Pelo exposto, resta claro que a relação do bem adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga.

19. Diante disso, depreende-se que os gastos incorridos pela Consulente com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC) são essenciais e relevantes à sua atividade, estando abrangidos pelo conceito de insumo acima descrito, podendo descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Nessa direção, o seguro de veículos para transporte de cargas e o seguro com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento) objetivam a proteção de frotas e cargas da transportadora, de sorte que são abarcados pelos critérios da relevância e da essencialidade, pois embora não indispensáveis ao serviço efetuado em si, integram o seu processo de prestação de serviços pelas singularidades da cadeia do transporte rodoviário de cargas e sua falta priva a qualidade da referida prestação de serviço, dado que, caso a consulente não contrate tais serviços de segurança, seus clientes, em diversas ocasiões, optariam pela não contratação dos serviços prestados pela consulente.

21. Em resumo, tem-se que os custos incorridos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas, bem como **com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas** (rastreamento/monitoramento) estão abarcados pelo conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

[...]

18 **A escolta veicular**, objetivando a proteção da frota da transportadora e da carga por ela transportada, **contratada junto a pessoas jurídicas prestadoras deste serviço, como espécie de segurança automotiva de veículos de transporte de cargas**, estaria, de forma análoga ao rastreamento/monitoramento, alcançada pelo critério da essencialidade para a prestação do serviço que constitui a atividade fim da consulente, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo ora adotado para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

19 Em outra vertente, também inerente à prestação de serviços de transporte de carga, tem-se a **escolta de acompanhamento e custódia**, realizada por empresa de escolta credenciada pela Polícia Rodoviária Federal – PRF - ou pela própria PRF, de determinado conjunto veicular ou comboio de veículos, quando excederem os limites de dimensão ou peso regulamentados. Este tipo de escolta, tratado pela Resolução nº 1, de 06 de janeiro de 2020, do Ministério da Infraestrutura, decorre de imposição normativa de caráter cogente. Desta forma, os custos incorridos com a contratação do serviço também estarão, pelo *critério da*

*relevância, por imposição legal, abarcados pelo conceito de insumo para efeito do creditamento relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.*

***Etiquetas AET, fixadas nos veículos de transporte de carga por exigência da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT.***

20 A Autorização Especial de Trânsito – AET - é documento expedido pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes – DNIT -, ou por Órgãos estaduais, a depender se a circulação ocorrer em rodovia federal ou estadual, **de porte obrigatório**, de acordo com o art. 101 do Código de Trânsito Brasileiro, para os veículos que transportam cargas indivisíveis e para guindastes, cujos pesos e/ou dimensões excedam os limites fixados pela Resolução nº 210, de 2006, do CONTRAN (Conselho Nacional de Trânsito).

21 Trata-se, portanto, de exigência legal para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, sempre que a prestação do serviço envolver situações específicas, a exemplo de: veículos convencionais transportando cargas indivisíveis, com peso e dimensões excedentes; guindastes; cargas siderúrgicas; Combinação para Transporte de Veículo – CVT, do tipo cegonheiro, e Combinações de Transporte de veículos e Cargas Paletizadas – CTVP, com altura entre 4,70m e 4,95m e rota específica; Combinação de Veículos de Carga – CVC, com comprimento superior a 19,80m e PBTC acima de 57 t, etc

22 Neste contexto, há que se reconhecer a subsunção, pelo critério de relevância, dos custos incorridos com a obtenção da AET ao conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com fulcro no art. 172, § 1º, I da IN RFB nº 1.911, de 2019, e na orientação contida nos itens 49 a 54 Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, abaixo transcritos:

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell

Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIS) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

## Conclusão

23 À vista do exposto, com sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 510, de 19 de outubro de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 168, de 31 de maio de 2019, e com base nas orientações exaradas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, soluciona-se a presente consulta esclarecendo ao interessado que:

23.1 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;

23.2 a subcontratação pela empresa transportadora de cargas de serviços de guincho, para carga e descarga das mercadorias por ela transportadas, constitui-se em insumo para a prestação principal, por ser, pelas singularidades de cada cadeia produtiva, etapa relevante para a realização de sua atividade finalística, neste caso por opção do prestador principal. A possibilidade de creditamento desse dispêndio como insumo, com fulcro no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se aplica à simples locação dos

guinchos, mas apenas à hipótese da contratação do serviço de levantamento das cargas pesadas realizado por meio de guinchos junto à outra pessoa jurídica, mediante remuneração;

23.3 a escolta veicular, objetivando a proteção da frota da transportadora e da carga por ela transportada, contratada junto a pessoas jurídicas prestadoras deste serviço, como espécie de segurança automotiva de veículos de transporte de cargas, está alcançada pelo critério da essencialidade para a prestação do serviço que constitui a atividade-fim da consulente, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo ora adotado para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

23.4 a escolta de acompanhamento e custódia, realizada por empresa de escolta credenciada pela Polícia Rodoviária Federal - PRF ou pela própria PRF, de determinado conjunto veicular ou comboio de veículos, quando estes excederem os limites de dimensão ou peso regulamentados, decorre de imposição normativa de caráter cogente, estando, portanto, os custos incorridos com a contratação do serviço, pelo critério da relevância, por imposição legal, abarcados pelo conceito de insumo para efeito do creditamento relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins; e

23.5 a AET é documento expedido pelo DNIT, ou por Órgãos estaduais, a depender se a circulação do veículo ocorrer em rodovia federal ou estadual, de porte obrigatório, de acordo com o art. 101 do Código de Trânsito Brasileiro, para os veículos que transportam cargas indivisíveis e para guindastes, cujos pesos e/ou dimensões excedam os limites fixados pela Resolução nº 210, de 2006, do CONTRAN. Por se tratar de exigência legal para o exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas, nas situações específicas previstas nas normas reguladoras, os custos incorridos com a obtenção da AET subsumem-se, pelo critério de relevância, ao conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

*Assinado digitalmente*

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

*Assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit07

*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. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

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