



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	35 – COSIT
DATA	7 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. INSUMOS. COMÉRCIO ATACADISTA. ENTREGA DE MERCADORIAS. COMBUSTÍVEIS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.

A apuração de crédito da Cofins com base na aquisição de insumos está relacionada às atividades de produção de bens ou de prestação de serviços. Não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Não há direito a crédito da Cofins sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para entrega das mercadorias aos clientes de pessoa jurídica que realiza o comércio atacadista de bens, assim como sobre as despesas com manutenção desses veículos, por não haver insumos na atividade comercial nem qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento das respectivas despesas.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. INSUMOS. COMÉRCIO ATACADISTA. ENTREGA DE MERCADORIAS. COMBUSTÍVEIS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.

A apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep com base na aquisição de insumos está relacionada às atividades de produção de bens ou de prestação de serviços. Não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para entrega das mercadorias aos clientes de pessoa jurídica que realiza o comércio atacadista de bens, assim como sobre as despesas com manutenção desses veículos, por não haver insumos na atividade comercial nem qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento das respectivas despesas.

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

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 A interessada declara exercer diversas atividades econômicas, dentre as quais a atividade de comércio atacadista distribuidor de produtos de higiene e alimentos em geral, o que envolve a venda, a distribuição e o transporte dos produtos comercializados. Acrescenta-se que, entre as atividades relacionadas como objeto social da consulente no Estatuto Social (fls. 19 a 30), encontram-se, entre outras, o comércio atacadista de produtos de higiene pessoal e alimentícios em geral e transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal.

3 Expõe sua consulta nos seguintes termos:

3.1 informa estar sujeita à sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que incidem sobre o faturamento mensal da empresa, conforme dispõem as Leis nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 1º e 2º; nº 10.637, de 2002, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º; e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º;

3.2 diz que o art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, dispõe que, do valor a ser pago das contribuições, é possível o desconto de créditos relativos aos insumos utilizados na atividade;

3.3 faz referência ao REsp 1.221.170-PR, no qual o Superior Tribunal de Justiça – STJ – esclareceu e definiu o conceito de insumos como sendo aqueles elementos essenciais para o desenvolvimento da atividade;

3.4 em razão dessa decisão e de sua atividade híbrida, surgiu a dúvida quanto à possibilidade de crédito relativo às despesas incorridas com combustíveis e manutenção de veículos (próprios ou locados) utilizados no transporte das mercadorias vendidas;

3.5 afirma ser atacadista distribuidor e também realizar o transporte rodoviário de cargas, pois, além de vender as mercadorias das suas indústrias parceiras, é responsável pela distribuição e entrega dessas mercadorias até os varejistas, que as venderão aos consumidores finais; sendo, assim, responsável por fazer o elo entre a indústria e os pequenos/médios varejistas localizados, na maioria das vezes, em locais de difícil acesso e longe do alcance da própria indústria;

3.6 explica que o serviço de entrega de mercadorias é realizado por meio do transporte rodoviário de cargas; não se trata, portanto, de simples estabelecimento atacadista, onde os pequenos varejistas comparecem para buscar a mercadoria; mas reforça ser ela própria que presta o serviço de transporte e entrega dessas mercadorias aos varejistas, utilizando sua própria frota (seja de caminhões próprios ou locados);

3.7 entende que o combustível e a manutenção (inclusive depreciação) desses veículos utilizados no serviço de transporte rodoviário das mercadorias se constituem elemento essencial para o exercício de sua atividade e alega que o STJ e o CARF reconhecem o

direito de crédito relativo às despesas com combustíveis e manutenção dos veículos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

4 Em seguida, tece comentários acerca da decisão proferida pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, REsp 1.221.170-PR, reproduzindo alguns trechos relevantes ao seu caso concreto. Reproduz ainda parte do REsp 1.235.979-RS, cuja decisão apresenta o entendimento de ser possível a apuração de créditos sobre combustíveis, lubrificantes e peças, na modalidade de insumos, quando da prestação de serviços de entrega de mercadorias vendidas pela própria empresa, situação que diz ser idêntica à sua. Acrescenta que o CARF também se manifestou favoravelmente sobre a matéria por meio do Acórdão nº 9303-007.702 – 3ª Turma, de 21 de novembro de 2018.

5 Ressalta que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica (NT nº 63/2018), informando a dispensa de recorrer quando o assunto envolvido tratar de conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância definidos pelo STJ.

6 Por fim, questiona:

a) Considerando o efeito vinculante da decisão do STJ (REsp 1.221.170- PR) e o posicionamento do CARF sobre o tema (vide Acórdão nº 9303007.702), os art. 3º, II da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II da Lei 10.833/2003 possibilitam que a CONSULENTE, ao exercer a atividade de atacadista distribuidor com transporte rodoviário de mercadorias aos varejistas, desconte os créditos relativos a despesas com combustíveis e manutenção dos veículos de sua frota ao apurar os valores de PIS e COFINS devidos?

FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

8. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de 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 o 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.

9. 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 o que foi narrado 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, aplica-se a Solução de Consulta.

10. A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata dentre outras questões da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem

como de suas hipóteses de ineficácia. Releva destacar, em seu artigo 1º, que o instituto da consulta é destinado, especificamente, a dúvidas de interpretação acerca de dispositivo integrante da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

11. Compete assinalar que, em virtude de a consulta tributária conferir ao consulente efeitos protetivos, é necessário que a sua formulação seja realizada **em estrita observância às normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.** No que concerne à eficácia da consulta tributária, deve-se observar o disposto no artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e no artigo 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, cujo teor estabelece os requisitos, diante dos quais pode-se determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos ou não.

12. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

13. Postas essas considerações preliminares, acerca do instituto da consulta tributária, segue-se com a análise das questões de índole tributária suscitadas pela Consulente.

14. A Consulente, que tem por ramo de atividade, entre outros, o comércio atacadista distribuidor de produtos de higiene e alimentos em geral e o transporte rodoviário de cargas, pretende esclarecer dúvida sobre a possibilidade de apurar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com combustíveis e manutenção de veículos de sua frota própria ao exercer a atividade de comércio atacadista (item 6 do Relatório desta Solução de Consulta).

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

15. A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis:

Lei nº 10.833, de 2003:

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

16. Essas disposições aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

17. Importa destacar que, na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a modalidade de apuração de créditos com base na aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços, a qual apenas será afastada quando uma das demais hipóteses de creditamento for aplicável ao caso concreto.

18. Sobre a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas citadas pela consultante, verifica-se que, em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos, a

própria regra geral (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) faz referência expressa a esses gastos, o que implica analisar a subsunção desses gastos ao conceito de insumos.

19. Em relação aos gastos com manutenção dos veículos, deve-se examinar tanto a possibilidade de creditamento com base no conceito de insumos, quanto na modalidade de depreciação do ativo imobilizado, incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2003, e nº 10.833, de 2003.

20. Não foi objeto de questionamento da interessada, mas torna-se oportuno comentar a hipótese de crédito prevista no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, que trata do frete na operação de venda, nos casos de revenda de mercadorias e de venda de bens e serviços utilizados como insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

21. Esse frete corresponde àquele pago a terceiros, nos termos do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se refere às despesas decorrentes do transporte em veículo próprio das mercadorias vendidas aos clientes, como descreve a consulente em sua exposição. Por conseguinte, no caso da presente consulta, não há direito a crédito, com base no dispositivo legal citado.

Dos créditos sobre insumos

22. A definição de insumos foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria 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, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

23. Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado parecer:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

“Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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

(...)

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.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

(...)

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**. [sem grifo no original]

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. *Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.*

41. *Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

42. *Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias¹; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.*

43. *Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.*

44. *Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade².*

(...)

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. *Dai, 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.*

¹ Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao 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). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

² Acerca deste assunto, vale a pena conferir, por exemplo, a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, publicada no DOU de 26/12/2017, e a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, publicada no DOU de 27/03/2017.

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. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). 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.**

24. Do texto acima, fica evidente que:
- 24.1 os insumos, para geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem estar relacionados à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços;
- 24.2 não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).
- 24.3 podem ser considerados insumos os bens, considerados, essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou a prestação de serviços;

- 24.4 podem ser considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;
- 24.5 não são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos empregados em atividades diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;
- 24.6 não são considerados insumos bens e serviços, aplicados ou consumidos em operações comerciais, tal como o comércio atacadista de bens.
25. Diante disso, pode-se afirmar que **não há direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de aquisição de insumos para a atividade relacionada ao comércio atacadista de mercadorias exercida pela consulente.**

Dos créditos sobre insumos relativos às despesas com combustíveis

26. Sobre as despesas de combustíveis poderem gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, tratou do assunto nos itens 138 a 144 acima já colacionados.
27. Da transcrição de tais itens, destaca-se que:
- 27.1 os combustíveis e os lubrificantes empregados em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, por não se agregarem, em regra, ao bem ou serviço em processamento, apenas poderão ser considerados insumos do processo produtivo ou da prestação do serviço quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica em qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços;
- 27.2 são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados na atividade-fim de pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte;
- 27.3 não são considerados insumos os gastos com veículos utilizados para entrega de mercadoria aos clientes.
28. No caso concreto da presente consulta, a consulente afirma que utiliza os veículos para realizar a entrega das mercadorias que revende, como atacadista, a seus clientes varejistas.
29. Por conseguinte, deve-se atentar, em primeiro plano, **que não existem insumos para bens e serviços aplicados ou consumidos em operações comerciais**, conforme determinam os itens 14 a 20 e 40 a 44 do PN Cosit/RFB nº 5, de 2018, reproduzidos acima, mas **apenas para as atividades de produção ou fabricação de bens e de prestação de serviços.**
30. Assim, **os gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos pertencentes à frota própria da consulente, utilizados para a entrega das mercadorias revendidas a seus clientes varejistas, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não haver crédito sobre insumos nas atividades comerciais**, de tal sorte que a entrega de produtos próprios na atividade de comercialização de mercadorias ou até o transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios **não se configuram como uma prestação de serviço.**

31. Da mesma forma que as despesas com combustíveis e lubrificantes, as despesas com manutenção de veículos pertencentes à frota própria da consulente, utilizados para a entrega das mercadorias revendidas a seus clientes varejistas, também não geram créditos das contribuições, tanto na modalidade aquisição de insumos quanto na hipótese de depreciação de ativo imobilizado, nos termos dos incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, com idêntica redação e transcritos novamente a seguir para facilitar a leitura:

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

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

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Decisão do STJ e Decisão do Carf

32. A decisão proferida em sede de recurso especial (REsp 1.235.979-RS), citada pela consulente, apresenta validade apenas entre as partes do processo, não apresenta efeito vinculante.

33. Sobre o julgamento favorável para caso semelhante ao apresentado pela consulente, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf –, no Acórdão nº 9303-007.702 – 3ª Turma, de 21 de novembro de 2018, cabe reproduzir o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – exarado na Solução de Consulta Cosit nº 213, de 3 de maio de 2017, sobre a eficácia das decisões desse órgão colegiado:

DAS DECISÕES DO CARF

19. A propósito da referência feita pelo consulente às decisões do Carf sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos desse Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia erga omnes.

19.1. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do Carf. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, ser consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Carf, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Fazenda atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do Carf. Não é esse, no entanto, o caso dos acórdãos citados pelo consulente.

34. Dessa forma, registra-se que a decisão proferida pelo Carf, citada na exposição da interessada, não tem eficácia vinculante para a Administração Tributária Federal no tocante à questão apresentada pela consulente. Além disso, o entendimento expresso no Parecer Normativo RFB/Cosit

nº 5, de 17 de dezembro de 2018, foi publicado posteriormente ao Acórdão citado, reforçando o convencimento contrário da Administração Tributária sobre o assunto.

CONCLUSÃO

35. Com base no exposto e na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, esclarecendo-se à consulente que:

- 35.1 a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base na aquisição de insumos está relacionada às atividades de produção de bens ou de prestação de serviços. Não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda;
- 35.2 não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para entrega das mercadorias aos clientes de pessoa jurídica que realiza o comércio atacadista de bens, assim como sobre as despesas com manutenção desses veículos, por não haver insumos na atividade comercial nem qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento das respectivas despesas;

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. 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. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
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. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit - Substituto