



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	155 – COSIT
DATA	24 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.

DISPÊNDIOS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As despesas com locação de veículos, máquinas e equipamentos não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. As referidas despesas não são alcançadas pela definição de bens e serviços de que trata o referido dispositivo legal.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as despesas com locação de máquinas e equipamentos (máquina de solda e gerador de energia elétrica) utilizados nas atividades da pessoa jurídica dão direito ao desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previstos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

As despesas com locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não geram os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previstos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que “veículos” não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do referido dispositivo legal.

DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS.

As despesas com combustíveis para as máquinas, equipamentos ou veículos alugados, utilizados diretamente na prestação de serviços, são consideradas insumo 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.

DISPÊNDIOS COM FARDAMENTO OU UNIFORME.

Para fins de cálculo dos créditos de que tratam o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com fardamento ou uniforme relativos à mão de obra empregada na atividade de prestação de serviços de

manutenção, não cabendo a apuração de créditos quando os dispêndios estão vinculados aos empregados que atuam em outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 219, DE 2014; Nº 355, DE 2017; Nº 218, DE 2019; Nº 18, DE 2020; E Nº 32, DE 2022.

Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, IV e X; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175, inciso II, §§ 1º e 2º, e 176, §§ 1º e 2º, e 191, inciso VI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.

DISPÊNDIOS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As despesas com locação de veículos, máquinas e equipamentos não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumo para fins de creditamento da Cofins no regime não cumulativo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. As referidas despesas não são alcançadas pela definição de bens e serviços de que trata o referido dispositivo legal.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as despesas com locação de máquinas e equipamentos (máquina de solda e gerador de energia elétrica) utilizados nas atividades da pessoa jurídica dão direito ao desconto dos créditos da Cofins previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não geram os créditos da Cofins previstos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do referido dispositivo legal.

DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS.

As despesas com combustíveis para as máquinas, equipamentos ou veículos alugados, utilizados diretamente na prestação de serviços, são consideradas insumo e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

DISPÊNDIOS COM FARDAMENTO OU UNIFORME.

Para fins de cálculo dos créditos de que tratam o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados os dispêndios com fardamento ou uniforme relativos à mão de obra empregada na atividade de prestação de serviços de manutenção, não cabendo a apuração de créditos quando os dispêndios estão vinculados aos empregados que atuam em outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 219, DE 2014; Nº 355, DE 2017; Nº 218, DE 2019; Nº 18, DE 2020; E Nº 32, DE 2022.

Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, IV e X; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175, inciso II, §§ 1º e 2º; e 176, §§ 1º e 2º, e 191, inciso VI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, protocolizou a presente consulta, nos termos, à época da petição, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. A interessada informa que tem como atividade principal o comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial e, entre as atividades secundárias, o apoio à extração de petróleo e gás natural, a manutenção e reparo de máquinas e equipamentos para a prospecção e extração de petróleo e os serviços de engenharia.

3. Explana que, no desenvolvimento das atividades secundárias, passou a ter custos com locação de “veículos, máquinas e equipamentos”, com cessão de mão de obra para operá-los, além dos combustíveis para abastecê-los. Aduz que também tem gastos com fornecimento de uniformes aos empregados que trabalham nos serviços de manutenção.

4. Após mencionar os arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019,¹ e o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial 1221170/PR, acredita ser possível apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) a título de insumo referentes às despesas e aos custos referidos no parágrafo anterior, pois seriam essenciais e imprescindíveis à prestação de seus serviços.

5. Por fim, questiona literalmente o seguinte:

“1) É possível apropriar crédito de PIS/COFINS na despesa mensal de locação de ônibus para o transporte de funcionários da cidade até a planta industrial de extração do petróleo e respectivo retorno?”

2) É possível apropriar crédito de PIS/COFINS na locação de veículos pick-ups e utilitários (strada, saveiro, ônix, S10 etc.) que são utilizados diretamente na prestação dos serviços?”

3) É possível apropriar crédito de PIS/COFINS na locação máquinas e equipamentos (caminhão médio mercedes 3/4, caminhão sky Munck, Retroescavadeira Cabinada 4x4,

¹ Revogada pela IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

Cavalo Mecânico 4x2, Guindaste 60t, máquina de solda, gerador 55kva) juntamente com a cessão da mão de obra especializada que são utilizados diretamente na prestação dos serviços?

4) É possível apropriar crédito de PIS/COFINS do combustível que será utilizado nos veículos, máquinas e equipamentos (listados nos itens 1 a 3 acima) que são utilizados diretamente na prestação dos serviços?

5) É possível apropriar crédito de PIS/COFINS dos uniformes / fardamentos que são utilizados pelos funcionários na prestação dos serviços de manutenção (CNAE 33.14-7-14)?”

FUNDAMENTOS

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

7. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se em sua essência de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

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

9. Pois bem, como o 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, diz que, havendo solução de consulta ou solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante Solução de Consulta Vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta (SC) ou solução de divergência (SD) Cosit. Logo, como perceberá a consulente ao longo desta, quando existir SC ou SD tratando de matéria conexa a um dos temas aqui expostos, seu entendimento será reproduzido. O inteiro teor das soluções vinculantes é disponibilizado na página <normas.receita.fazenda.gov.br> da internet.

10. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos exigidos para seu conhecimento, e advertir que neste decisório apenas se examinará matéria relativa ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na prestação de serviços de apoio à extração de petróleo e gás natural; na prestação de serviços

de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos para a prospecção e extração de petróleo; e na prestação de serviços de engenharia.

II – CRÉDITOS SOBRE INSUMOS

11. De início, cumpre observar a letra do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, bem como do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, com idênticas redações, autorizam a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens e serviços que são utilizados como insumos na produção de produtos ou na prestação de serviços nos seguintes termos (sublinhou-se):

“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)

(...).”

12. Acerca do conceito de insumos das contribuições sociais acima, atenta-se para o advento do julgamento pela Primeira Seção do STJ do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

13. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (sublinhou-se):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.”

14. Nessa seara, torna-se relevante transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento (sublinhou-se):

“(…)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

(…)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.”

15. Dessa forma, depreende-se dos excertos supra que 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”.

16. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consulente, registre-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018,

(disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal), que nos termos do art. 31 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16.1. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

“Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1221170/PR

(...)

10. *Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

(...)

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.

(...)

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

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela esposada 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.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Conseqüentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

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

(...)

29. Sem embargo, deve-se esclarecer que os comentários feitos a seguir (inclusive os exemplos citados) analisam a subsunção de determinados itens ao conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sem, contudo, perquirir sobre os demais requisitos gerais ou específicos exigidos para apuração de créditos da não cumulatividade, como aquisição em face de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e sujeição da receita auferida pelo vendedor ao pagamento das contribuições (§§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente), etc.

(...)

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).

(...)

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 atividade³.

(...)

3. INSUMO DO INSUMO

(...)

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

(...)

9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

(...)

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

(...)

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).

(...)

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

(...)

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.*

(...)

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).*

(...)

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

166. *Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.*

167. *Segundo 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”.*

(...).”

17. À vista disso, ressalta-se algumas afirmações importantíssimas trazidas pelo Parecer:

17.1. o critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, “(...) diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)”. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...) seja por imposição legal (...)”;

17.2. resta claro que a relação do bem ou serviço 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;

17.3. **analisa-se no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, apenas a subsunção 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).

III – LOCAÇÃO DE BEM NÃO SE INSERE NO CONCEITO DE INSUMO

18. Acerca do assunto, a Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, publicada no DOU de 01 de julho de 2019, que vincula esta solução (item 9 supra desta Solução), e cuja ementa está abaixo parcialmente transcrita, consolida os seguintes entendimentos:

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.

(...)

18.1. os incisos II dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, determinam que se poderão descontar créditos em relação à bens e serviços utilizados como insumos;

18.2. evidentemente a locação não se trata de aquisição de bens;

18.3. o Código Civil distingue a atividade de locação de bens da atividade de prestação de serviço. 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. Portanto, a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços; e

18.4. a locação/aluguel de bens em geral (veículos no caso daquela Solução) **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 nem de bens.

19. Portanto, não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na qualidade de insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), das despesas com a locação de: ônibus para o transporte de funcionários da cidade até a planta industrial de extração do petróleo e respectivo retorno; locação de veículos pick-ups e utilitários (Strada, Saveiro, Ônix, S10 etc.); e máquinas e equipamentos (caminhão médio, Mercedes ¾, caminhão sky munck, retroescavadeira cabinada 4x4, cavalo mecânico 4x2, guindaste 60t, máquina de solda e gerador 55 kVA).

20. No que concerne aos contratos de locação de bens com cessão de mão de obra, deve se atentar para o disposto no item 9.1. (Terceirização de Mão de Obra) do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, anteriormente reproduzido. O parágrafo 129 do item 9.1. do supracitado Parecer Normativo sintetiza o que dever ser observado:

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa

jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

21. Assim, responde-se os questionamentos “1)”, “2)” e “3)” do relatório quanto ao creditamento a título de insumo. Logo abaixo, analisar-se-á as mesmas perguntas no que se refere aos incisos IV dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

IV – CRÉDITOS SOBRE O ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E O INCISO IV DO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 2002, E DA LEI Nº 10.833, DE 2003

22. Examinou-se até aqui apenas a subsunção das despesas elencadas nas questões “1)”, “2)” e “3)” com respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), que como indicado no item 22 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, é a regra geral.

23. Contudo, nada impede que aquelas possam se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como a estabelecida nos incisos IV dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com idênticas redações (sublinhou-se):

“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;

(...).”

24. Quanto ao tópico ora examinado, tem-se a Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18 de julho de 2017, a qual este decisório também se vincula (item 9 desta Solução), e cuja ementa está abaixo parcialmente transcrita, onde constam as posições a seguir:

Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos

ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade aquisição de insumos.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com lavagem de uniformes.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º.

(...)

24.1. há restrições para apuração de créditos em relação ao aluguel de veículos com base nos incisos IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

24.2. quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente;

24.3. ademais, 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; e

24.4. o aluguel de veículos não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos incisos IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, pois não se trata de máquina ou equipamento.

25. Consequentemente, como ônibus, “pick-ups”, “utilitários” (Strada, Saveiro, Ônix, S10 etc.), caminhão médio, “Mercedes ¾”, “caminhão sky Munck”, retroescavadeira cabinada 4x4 e cavalo mecânico 4x2 são considerados veículos, seus aluguéis **não** autorizam o desconto de créditos das referidas contribuições.

26. Com respeito ao “guindaste 60t”, somente essa expressão não permite a caracterização como veículo, máquina ou equipamento, pois há diversos tipos de guindastes, como: caminhão-guindaste, guindaste torre, pinça multiangular, pórtico etc. Portanto, não há informações suficientes para essa identificação, sendo necessário declarar a ineficácia desse pequeno trecho da consulta, por falta de detalhamento suficiente à resposta, nos termos do inciso XI do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

27. Já as despesas de aluguel de uma “máquina de solda” e de um “gerador de energia elétrica de 55 kVA”, *“que são utilizados diretamente na prestação dos serviços”*, possibilitam o desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante os incisos IV dos arts. 3^{os} das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

28. Arremata-se assim as respostas dos questionamentos “1”, “2” e “3” do relatório (vide item 21 acima).

V – COMBUSTÍVEL UTILIZADO NOS VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LISTADOS

29. A resolução da questão “4)” da consulente está contida nos seguintes dispositivos da IN RFB nº 2.121, de 2022 (sublinhou-se):

“Subseção II

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 175. 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):

(...)

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. 176. 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:

(...)

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;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

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

(...).”

30. No caso concreto, é importantíssima a ressalva sobre a exceção sobre os insumos na prospecção de poços de recursos minerais e energéticos, pois é potencialmente atividade a ser desempenhada pela consulente.

31. Continuando, explicita-se a viabilidade de combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de prestação de serviços serem insumos, reproduzindo-se trechos dos fundamentos de duas soluções de consulta que igualmente vinculam esta (sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 18, de 18 de março de 2020, DOU de 25/03/2020

“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.).

(...).”

Solução de Consulta Cosit nº 32, de 1 de agosto de 2022, DOU de 22/08/2022

“22 Da legislação reproduzida, destaca-se o seguinte:

a) podem ser considerados insumos os bens considerados essenciais ou relevantes que integram o processo de produção ou a prestação de serviços;

b) podem ser considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos responsáveis por qualquer etapa de etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

c) 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. *Da transcrição acima, destaca-se que:*

a) os combustíveis e os lubrificantes empregados em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, por não se agregarem, em regra, ao bem em produção, apenas poderão ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica em qualquer etapa do processo de produção;

(...).”

32. Ocorre que, em toda sua inicial, a consulente não explicitou como se dá o uso dos veículos, máquinas e equipamentos, dizendo meramente “*que são utilizados diretamente na prestação dos serviços*”.

33. Contudo, as referências da IN RFB nº 2.121, de 2022, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, e das Soluções de Consulta logo acima citadas, são suficientes para a consulente verificar se os combustíveis consumidos nos veículos, máquinas e equipamentos utilizados devem ser enquadrados como insumo, segundo todo o exposto, pois esses textos têm clareza meridiana e o processo de consulta não serve para obter um manual de procedimentos diante de determinado diploma legal, pois sua essência consiste em esclarecer dúvidas pontuais a respeito da interpretação da legislação tributária federal. De outra sorte, estaria a Receita Federal exercendo um trabalho assemelhado ao de uma consultoria privada na prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

VI – UNIFORMES UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO

34. O inciso VI do art. 191 da IN RFB nº 2.121, de 2022, estabelece hipóteses de desconto de créditos relativo a despesas realizadas por pessoa jurídica que explora as atividades de limpeza, conservação e manutenção, apesar de não se enquadrarem no conceito de insumo propriamente dito (sublinhou-se):

IN RFB nº 2.121, de 2022

Art. 191. 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 dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

(...)

VI - 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 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

(...)

35. Desse modo, a pessoa jurídica que explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, pode descontar créditos calculados em relação a seus dispêndios com fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, em razão de expressa previsão legal (inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), apesar de essas despesas não se caracterizarem como insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

36. Neste ponto, cabe ressaltar que os créditos previstos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com incidência não cumulativa, por representarem parcelas redutoras do valor apurado na forma do artigo 2º das respectivas leis instituidoras, devem ser analisados de forma estrita, de modo a não reduzir indevidamente seu alcance, nem estender sua aplicação além da abrangência da lei.

37. A análise da hipótese de creditamento contemplada nos incisos X dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deve, assim, ser balizada também por essa premissa, o que impõe sejam claramente caracterizadas as atividades exploradas pela pessoa jurídica que foram apontadas pelo legislador como elegíveis ao seu gozo.

38. Neste sentido, a título de orientar a consultante em relação às atividades por ela exploradas que ensejariam o direito ao crédito em comento, merecem ser indicados, como rol exemplificativo, ainda que não exaustivo, os serviços caracterizados como de manutenção pela IN SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004, art. 1º, § 2º, II:

“art. 1º (...)

§2º (...)

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.”

(negritou-se)

39. Neste momento, destaca-se que a Solução de Consulta Cosit nº 219, de 6 de agosto de 2014, cuja ementa foi publicada no DOU de 21 de agosto de 2014, vincula esta solução (item 9 supra desta Solução) nas partes abaixo copiadas (sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 219, de 2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO OU VALE-REFEIÇÃO. VALE-TRANSPORTE. UNIFORMES.

Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à

mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica. O direito ao crédito em referência não depende de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades relacionadas naquele inciso.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 11.898, de 2009, art. 24; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO OU VALE-REFEIÇÃO. VALE-TRANSPORTE. UNIFORMES.

Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados os dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica. O direito ao crédito em referência não depende de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades relacionadas naquele inciso.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 11.898, de 2009, art. 25; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

(...)

Fundamentos

(...)

11. *Assim, do exposto, verifica-se que vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos a empregados não se enquadram no conceito de insumos para efeito de apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

(...)

14. *Deste modo, apesar de não se caracterizarem como insumos, o que impede apuração de créditos com base no art. 3º, inciso II, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, como da Lei nº 10.833, de 2003, a partir de 9 de janeiro de 2009, as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção podem descontar créditos calculados em relação a seus dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.*

15. *No presente caso, observa-se que a consulente exerce várias atividades não relacionadas no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, para a apuração dos créditos, nos termos do citado inciso, deve considerar os eventuais dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada somente na atividade de manutenção dos sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário. (grifou-se)*

16. *Caso a pessoa jurídica desenvolva outras atividades além das permissivas de creditamento relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, como no caso da consulente, deverá ter controles segregados que*

identifiquem e demonstrem os gastos relacionados exclusivamente com as atividades geradoras de crédito.

17. Para efeito do creditamento a que se refere o inciso X do **caput** do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se faz necessário que a pessoa jurídica desenvolva, concomitantemente, as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

(...)

40. Importa destacar que, na hipótese de fornecer uniforme ou fardamento (incisos X dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003) a empregados **que atuam em outras atividades que não apenas** nas de prestação de serviços de manutenção, a pessoa jurídica deverá manter controles capazes de identificar e demonstrar que os créditos das contribuições foram calculados tão somente com base nas despesas efetuadas em razão daqueles funcionários que **efetivamente e diretamente** desenvolvam os serviços de manutenção.

41. Respondido o quinto e último quesito do relatório.

VII - RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA DO ELEMENTO GERADOR DO CRÉDITO

42. Em diversas hipóteses ao longo desta solução é provável que o mesmo elemento (insumo – bem ou serviço; aluguel; e uniforme/fardamento) gerador de créditos para alguma atividade não o seja para outra.

43. Em tal circunstância, a consultante deverá realizar rateio fundamentado nos parágrafos 8ºs dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

44. As despesas com locação de veículos, máquinas e equipamentos não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, **não** podem ser consideradas insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, nos termos dos incisos II dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. As referidas despesas não são alcançadas pela definição de bens e serviços de que trata o referido dispositivo legal.

45. Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as despesas com locação de máquinas e equipamentos (máquina de solda e gerador de energia elétrica) utilizados nas atividades da pessoa jurídica dão direito ao desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos incisos IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

46. As despesas com a locação de veículos (ônibus, *pick-ups*, veículos “*utilitários*”, caminhão médio, “Mercedes ¾”, “caminhão sky Munck”, retroescavadeira cabinada 4x4 e cavalo mecânico 4x2) utilizados nas atividades da pessoa jurídica **não** geram os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos incisos IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, uma vez

que “veículos” não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins dos referidos dispositivos legais.

47. As despesas com combustíveis para máquinas, equipamentos ou veículos alugados, utilizados diretamente na prestação de serviços, são consideradas insumo e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos incisos II dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

48. Para fins de cálculo dos créditos de que tratam os incisos X dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, são considerados os dispêndios com fardamento ou uniforme relativos à mão de obra empregada na atividade de prestação de serviços de manutenção, não cabendo a apuração de créditos quando os dispêndios estão vinculados aos empregados que atuam em outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

Assinado digitalmente

CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri - Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e a declaro parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nº 219, de 2014; nº 355, de 2017; nº 218, de 2019; nº 18, de 2020; e nº 32, de 2022. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

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