



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	16 – COSIT
DATA	4 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep que adquire produtos sujeitos à tributação concentrada a serem utilizados como insumos na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços:

- pode apurar e utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep decorrentes de tais aquisições, mediante a aplicação do percentual de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento); e
- não pode utilizar a(s) alíquota(s) concentrada(s) da Contribuição para o PIS/Pasep que incidiu ou incidiram em determinada(s) etapa(s) da cadeia produtiva/de comercialização de tais produtos para apurar referidos créditos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 169, art. 175, **caput**, inciso II, e §§ 1º e 2º, e art. 176, § 1º, incisos III e VII, e § 2º, inciso VIII.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa da Cofins que adquire produtos sujeitos à tributação concentrada a serem utilizados como insumos na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços:

a) pode apurar e utilizar créditos da Cofins decorrentes de tais aquisições, mediante a aplicação do percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento); e

b) não pode utilizar a(s) alíquota(s) concentrada(s) da Cofins que incidiu ou incidiram em determinada(s) etapa(s) da cadeia produtiva/de comercialização de tais produtos para apurar referidos créditos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 169, art. 175, **caput**, inciso II, e §§ 1º e 2º, e art. 176, § 1º, incisos III e VII, e § 2º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada apresenta consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, sobre os seguintes dispositivos da legislação tributária: art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinados com o art. 195, § 12, da Constituição Federal, Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, acerca da possibilidade de utilização de alíquotas diferenciadas para o cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a produtos adquiridos como insumos e sujeitos à tributação concentrada das contribuições.

2. Afirma que está submetida ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e:

- a) atua no ramo do transporte rodoviário de cargas em geral;
- b) em sua operação, utiliza óleo diesel como insumo para que caminhões possam transportar as cargas, bem como pneus e peças para a manutenção desses caminhões; e
- c) não tem dúvidas quanto à possibilidade de utilização de créditos em relação às aquisições desses itens.

3. Ademais, assinala que sua dúvida reside no fato de os mencionados itens estarem sujeitos à cobrança monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com incidência, quando da saída destes da origem da cadeia de consumo, de alíquotas majoradas em relação às básicas.

4. Alega que a transportadora, ao consumir esses produtos e creditar-se pelas alíquotas básicas, está suportando um custo maior que o preço efetivo dos produtos consumidos, em função de não estar se creditando nas mesmas alíquotas incidentes na cadeia de consumo do óleo diesel, pneus e peças de manutenção dos veículos.

5. Apresenta os seguintes questionamentos, literalmente:

- A Consulente pode descontar créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre Óleo Diesel consumido como insumo na sua operação às alíquotas concentradas de 4,21% para o PIS/Pasep e 19,42% para a COFINS?

- A Consulente pode descontar créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre Pneus consumidos como insumos na sua operação às alíquotas concentradas de 2% para o PIS/Pasep e 9,5% para a COFINS?

- A Consulente pode descontar créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre Peças de Manutenção consumidas como insumos na sua operação às alíquotas concentradas de 2,3% para o PIS/Pasep e 10,80% para a COFINS?

6. Ao final, prestou as declarações exigidas pelo art. 14, I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

7. É o relatório, em apertada síntese

FUNDAMENTOS

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

9. Esta consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Ressalte-se, porém, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais apresentadas pela consulente, e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta. Feitas essas considerações, passa-se à análise do caso.

10. A análise do presente caso insere-se na interpretação de qual percentual deve ser aplicado para cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às aquisições de óleo diesel, pneus e peças de manutenção, materiais estes que constituem insumos adquiridos e utilizados pela empresa nos serviços de transporte de carga.

11. Embora a Consulente afirme que entende haver direito à utilização dos referidos créditos, importa que sejam feitos alguns esclarecimentos a respeito das possibilidades de creditamento desses itens na modalidade insumos, haja vista que a aquisição desses bens, em alguns casos, pode não constituir aquisição de insumos para efeitos de apuração de tais créditos.

12. A respeito da possibilidade de considerar a aquisição de óleo diesel, de pneus e de peças de manutenção como aquisição de insumos para fins do creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, há de se observar o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, mais precisamente o inciso II do **caput** e os §§ 1º e 2º do art. 175, bem como o inciso VII do § 1º do art. 176, abaixo transcritos:

“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):

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

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

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados 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 ou a prestação de serviços.

.....

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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;

(...)

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens

destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

(...)

2º **Não** são considerados **insumos**, entre outros:

(...)

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc

(...)” (Negrito nosso)

13. Em síntese, depreende-se da leitura de referidos dispositivos que, para efeitos da utilização de créditos tratada no inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, considerando os critérios de essencialidade e de relevância que lhes são pertinentes, os bens e serviços que podem ser considerados insumos são apenas aqueles utilizados como tal na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou, ainda, na prestação de serviços.

14. Assim, podem ser considerados insumos para efeitos dos dispositivos citados no item anterior:

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

14.2. bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, desde que sua utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano.

15. De outra parte, não podem ser considerados insumos, nos termos dos dispositivos citados nos itens anteriores:

15.1. dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados em atividades estranhas à produção/fabricação de bens ou à prestação de serviços, como, por exemplo, no setor administrativo, em vendas, no transporte de funcionários, na entrega de mercadorias a clientes, na cobrança, etc.; e

15.2. bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado empregados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado superior a um ano.

16. Definidas as possibilidades de creditamento dos itens apresentados pela Consulente com as restrições estabelecidas, e acima indicadas na legislação, deve-se agora analisar os

percentuais de cálculo dos valores dos créditos a serem apurados com a aquisição dos referidos insumos, quando assim caracterizados.

Dos Percentuais Aplicáveis na Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da Aquisição de Insumos

17. O **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o **caput** do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem a incidência das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente:

Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)”

Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)”

18. O inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ambas com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, por sua vez, permitem à pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação ao devido dessas contribuições, o desconto de créditos decorrentes da aquisição de bens e de serviços que são utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)"

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...)

§ 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:

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

(...)"

19. O inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como se repara do transcrito no item anterior, determinam que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os incisos I e II do **caput** daqueles artigos serão apurados mediante a aplicação das alíquotas de que tratam o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, isto é, 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

20. Tendo em vista o exposto, o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, assim dispôs:

"Dos Créditos Básicos

Art. 169. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre a sua base de cálculo, dos percentuais de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 1º, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26):

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para os créditos da Cofins."

(Grifo e negrito nosso)

21. Em relação aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada das contribuições a serem utilizados como insumos na fabricação ou na produção de bens ou produtos destinados à venda, ou, ainda, na prestação de serviços, inexistente qualquer previsão legal que permita à pessoa jurídica que adquira esses bens ou produtos apurar tais créditos mediante a aplicação de percentuais diferentes daqueles estabelecidos pelo inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, quais sejam, de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento).

22. A tributação denominada como concentrada relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins de determinados produtos foi instituída como medida de simplificação e facilitação da arrecadação e da fiscalização dessas contribuições.

23. Em referida hipótese, na maioria dos casos, a incidência das contribuições concentra-se em uma única fase da cadeia de produção e comercialização de produtos específicos, resultando assim aplicáveis alíquotas concentradas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, haja vista a ocorrência de desoneração nas demais fases da cadeia.

24. O simples fato de a pessoa jurídica realizar a aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins não lhe confere o direito de utilizar os créditos relativos a essas aquisições calculados mediante a aplicação das alíquotas concentradas que incidiram em alguma fase da cadeia produtiva ou de comercialização, haja vista a inexistência de qualquer disposição legal específica a esse respeito.

25. Nesses termos, a pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que adquira produtos sujeitos à tributação concentrada a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços:

25.1. pode apurar e utilizar créditos das contribuições decorrentes de tais aquisições mediante a aplicação dos percentuais de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente;

25.2. não pode utilizar as alíquotas concentradas das contribuições aplicadas a tais produtos em determinada(s) etapa(s) de sua cadeia produtiva/de comercialização para apurar os créditos de que trata esse item.

26. Portanto, em relação à aquisição do óleo diesel que é utilizado como insumo em veículos que prestam serviços de transporte de carga, e de pneus e peças de reposição que são utilizados na manutenção desses veículos, a pessoa jurídica transportadora de carga sujeita à incidência não cumulativa que os adquiriu:

26.1. pode apurar e utilizar créditos das contribuições decorrentes de tais aquisições mediante a aplicação dos percentuais de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente; e

26.2. não pode, por inexistência de base legal, utilizar as alíquotas concentradas das contribuições citadas nos questionamentos transcritos no item 5 para calcular os créditos de que trata esse item.

27. Ademais, ressalte-se que dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados em atividades estranhas à produção/fabricação de bens ou à prestação de serviços não são considerados insumos para efeitos da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e, por conseguinte, não podem gerar créditos das contribuições, de acordo com referidos dispositivos.

CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à Consulente que a pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que adquire produtos sujeitos à tributação concentrada a serem utilizados como insumos na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços:

28.1. pode apurar e utilizar créditos das contribuições decorrentes de tais aquisições mediante a aplicação dos percentuais de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente;

28.2. não pode utilizar a(s) alíquota(s) concentrada(s) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que incidiu ou incidiram em determinada(s) etapa(s) da cadeia produtiva/de comercialização de tais produtos para apurar referidos créditos.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF04

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consultante.

Assinatura digital

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