



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	28 – COSIT
DATA	14 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES BETONEIRAS NO FORNECIMENTO DE CONCRETO PARA OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO PELO DECRETO Nº 10.638, DE 2021. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. LIMITAÇÕES.

Na hipótese em que pessoa jurídica fornecedora de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, adquire óleo diesel a ser utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados no transporte do referido concreto até o local de sua aplicação:

a) não geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que:

a1) tenha sido importado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021; ou

a2) tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor optante pelo Recob; e

b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor não optante pelo Recob e que seja utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados na atividade em questão.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 496, DE 27 DE SETEMBRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º, § 8º, e 23; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput**, II, e § 2º, II; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 6º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Decreto nº 5.059, de 2004, art. 1º, **caput**, II, e parágrafo único, com redação do Decreto nº 10.638, de 2021; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 5 a 21, 25, 166 e 167.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

COFINS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES BETONEIRAS NO FORNECIMENTO DE CONCRETO PARA OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA A ZERO PELO DECRETO Nº 10.638, DE 2021. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. LIMITAÇÕES.

Na hipótese em que pessoa jurídica fornecedora de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, adquire óleo diesel a ser utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados no transporte do referido concreto até o local de sua aplicação:

a) não geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que:

a1) tenha sido importado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021; ou

a2) tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor optante pelo Recob; e

b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor não optante pelo Recob e que seja utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados na atividade em questão.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 496, DE 27 DE SETEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º, § 8º, e 23; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, **caput**, II, e § 2º, II; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 6º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Decreto nº 5.059, de 2004, art. 1º, **caput**, II, e parágrafo único, com redação do Decreto nº 10.638, de 2021; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 5 a 21, 25, 166 e 167.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta que visa obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da Receita Federal.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, XIV.

**RELATÓRIO**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que declara ser uma *“empresa do ramo da construção civil, especializada na prestação de serviços de concretagem, que não executa obras sob sua responsabilidade, somente faz ‘a entrega do concreto’, conforme estabelecido na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 (subitem 7.02), através de caminhões betoneiras, os quais são carregados com materiais (cimento, areia e pedra) e descarregados no local da obra indicado pelo comprador adquirente”*.

2. A consulente alega que o óleo diesel é um insumo imprescindível para a realização de suas atividades, uma vez que *“sem os caminhões betoneiras não conseguimos fazer o concreto necessário para a prestação de serviços”* e questiona:

1) *O diesel utilizado nas betoneiras é um insumo, visto que sem os caminhões betoneiras não conseguimos fazer o concreto para a prestação de serviços. O diesel utilizado nestes caminhões gera direito a crédito de pis e cofins?*

2) *Com a publicação do decreto 10.638 de 2021 a alíquota de pis e cofins do diesel foram reduzidas a zero para comercialização e importação, ainda nos dá direito a crédito?*

3) *Como proceder com a publicação da Lei 10.638 de 2021? (sic)*

**FUNDAMENTOS**

3. Preliminarmente, cabe esclarecer que o processo de consulta, regulamentado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e é aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, configurando orientação oficial da RFB.

4. Assim, importa esclarecer que o processo de consulta, regido pelos arts. 46 a 53, 64-A e 64-B do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, pelos arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de

dezembro de 1996, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o que implica dizer, compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente (art. 45 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta deve ser reconhecida.

7. Registre-se, por oportuno, que a hipótese examinada na presente solução de consulta não se refere a operações que envolvam (i) a Zona Franca de Manaus (ZFM) ou as Áreas de Livre Comércio (ALC), (ii) óleo diesel de que trata o art. 2º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, ou (iii) óleo diesel industrializado por encomenda.

8. Importante destacar também que, nas circunstâncias relatadas pela consulente, em que o concreto fornecido para obras de construção civil é fabricado pelo próprio fornecedor, tal atividade não possui natureza meramente comercial, consistindo, sob o ponto de vista do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), em prestação de serviços, conforme previsto na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e na Súmula STJ 167 (“O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.”). Isto posto, partimos para a análise da legislação tributária aplicada ao caso.

9. Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão previstos no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que determinam:

***Lei nº 10.637, de 2002***

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

*(...)*

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

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

**Lei nº 10.833, de 2003**

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

(...)

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

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

10. O conceito dos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, segundo procedimento aplicável aos recursos repetitivos.

11. A referida decisão, cujo acórdão, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, vincula a Receita Federal, nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

12. As principais repercussões do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal foram examinadas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, cuja íntegra, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, está disponível no site da Receita Federal ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)). Além disso, cumpre registrar que,

por força do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, vincula a Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

13. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para a solução da presente consulta são os seguintes (sem destaques no original):

(...)

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

5. *Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.*

6. *Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos 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, em relação aos seguintes itens:*

*" 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)*

7. *O acórdão proferido foi assim ementado:*

*"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 SEGUINTE 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 ns. 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. "*

8. *Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

*a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: " 'custos7 e 'despesas7 com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI";*

*b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: " gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões".*

9. *Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:*

*"39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o*

*que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.*

40. *Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.*

41. *Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)*

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)*

11. *De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:*

*"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.*

*(...)*

*Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*

*Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.*

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

*(...)*

*Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)*

12. *Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:*

*"Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.*

*Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)*

13. *De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:*

*"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(... )*

*Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária*

*sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)*

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 terminado 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").*

19. *Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado*

*"segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

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

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

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

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

*b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";*

*b.2) "por imposição legal".*

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

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

*(...)*

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

*(...)*

14. O entendimento exposto no item anterior leva, entre outras, às seguintes conclusões, apresentadas nos itens 166 e 167 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018:

*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".*

15. Aplicando-se tais conclusões à situação descrita pela consulente, verifica-se que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, o óleo diesel utilizado em caminhões betoneiras empregados no fornecimento de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, é considerado insumo dessa atividade, para fins de apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

16. O exame dos artigos mencionados no item anterior revela que a aquisição de insumos só gera direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando são atendidos diversos requisitos da legislação de regência, entre os quais se encontra o atendimento às normas do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, segundo os quais "não dará direito a crédito o valor (...) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (...)".

17. Ocorre que o óleo diesel é um produto sujeito à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, instituto descrito nos seguintes termos pela publicação eletrônica *Perguntas e Respostas PJ 2020* (cf. fl. 609), que está disponível no site da Receita Federal na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br))<sup>1</sup>:

**076 Em que consiste a tributação concentrada?**

*É um tratamento tributário próprio e específico que a legislação veio dar à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins decorrente da venda de determinados*

<sup>1</sup> O Perguntas e Respostas 2021 também pode ser acessado diretamente no seguinte endereço:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/perguntao-pj-2021-arquivo-unico.pdf>

*produtos, a fim de concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, e em alguns casos no atacadista, desonerando as etapas subsequentes de comercialização.*

*A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas, unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e atacadista (se for o caso) e a consequente desoneração de tributação das etapas posteriores de comercialização dos referidos produtos.*

*O sistema de tributação concentrada (também chamado de tributação monofásica) não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições. As regras do sistema de tributação concentrada devem ser aplicadas independentemente do regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que a pessoa jurídica esteja submetida.*

**Normativo: Constituição Federal, art. 149, § 4º**

18. No caso específico do óleo diesel, a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se concentra nos fabricantes e nos importadores, e as operações realizadas pelos demais elos da cadeia econômica desse produto estão sujeitas à incidência das referidas contribuições com alíquotas reduzidas a zero, conforme previsto nos arts. 4º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que determinam:

**Lei nº 9.718, de 1998**

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*II - 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*Art. 6º O disposto no art. 4º desta Lei aplica-se, também, aos demais produtores e importadores dos produtos ali referidos. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)*

*(...)*

**Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**

*Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:*

*I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;*

*(...)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.*

19. Ainda no caso específico do óleo diesel, a tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins também está prevista nos arts. 8º, § 8º, e 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que tratam do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob).

19.1 O Recob substitui as alíquotas *ad valorem* do regime de tributação concentrada supracitado por alíquotas específicas, correspondentes a valores fixados em reais por metro cúbico ou tonelada de produto, e, no caso do óleo diesel, é de aplicação obrigatória na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, e opcional na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas decorrentes de operações realizadas no mercado interno. Confira-se:

*Art. 8º (...)*

*(...)*

*§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.*

*(...)*

*Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:*

*(...)*

*II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;*

*(...)*

*§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.*

19.2 Os coeficientes para redução das alíquotas previstas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, mencionado no parágrafo 5º do referido artigo, encontram-se regulamentados pelo Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004.

20. Recorde-se, por oportuno, que a presente solução de consulta não abrange as vendas de derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio (ALC), que se sujeitam a normas específicas.

21. Dessa forma, verifica-se que na tributação concentrada do óleo diesel, quando vinculada a operações que não envolvam a ZFM ou as ALC:

a) a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação segue obrigatoriamente as normas do Recob;

b) a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculadas às operações realizadas por importadores ou produtores no mercado interno pode seguir (i) as normas do regime de alíquotas *ad valorem* previsto nos arts. 4º e 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e no art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ou (ii) as normas do Recob, conforme a opção formalizada anteriormente pelo contribuinte em questão; e

c) a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins vinculadas às operações realizadas pelos comerciantes atacadistas e varejistas no mercado interno estão sujeitas a alíquotas reduzidas a zero.

22. O próximo passo para o deslinde da presente consulta é examinar os requisitos para apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à aquisição de produtos sujeitos à apuração concentrada das referidas contribuições.

23. Essa matéria é examinada na Solução de Consulta Cosit nº 496, de 27 de setembro de 2017, cuja ementa foi publicada no DOU de 18 de outubro de 2017, e cujo inteiro teor, disponível no *site* da Receita Federal na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)), dispõe (destaques do original):

(...)

43. *Finalizando este tópico, cabe apreciação de outro ponto levantado pela interessada, ao dizer não “aplicáveis supostas restrições contidas no § 2º, inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 ou para créditos sobre bens sujeitos a incidência monofásica ou substituição tributária”.*

44. *A “incidência monofásica” e a “substituição tributária” são técnicas distintas, ao contrário do que parece supor a consulente. A primeira — a incidência concentrada, ou monofásica, consoante aludem alguns diplomas legais — caracteriza-se pela ocorrência da tributação uma única vez (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador), oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos demais elos do ciclo de comercialização (atacadistas e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes não ocorre a tributação.*

45. *Já a substituição tributária é uma técnica de atribuição de responsabilidade tributária, pela qual a lei elege um terceiro para responsabilizar-se pelo tributo ou contribuição devido por quem seria o contribuinte natural. Dessa forma, quando surge a obrigação tributária, ela já tem seu polo passivo ocupado por um substituto legal.*

46. *Atualmente, poucas receitas encontram-se submetidas à substituição tributária da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, entre elas as relativas a alguns veículos, a saber, apenas os da posição 8432.20 — semeadores, plantadores e transplantadores autopropulsados — e do código 8711 — motocicletas e ciclomotores — da Tipi (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43; c/c Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, **caput**).*

47. *Não é o caso dos veículos mencionados na consulta, classificados na posição 8701.20.00 da Tipi, segundo informa a interessada. Para estes vige a concentração de incidência, conforme se extrai do contido na Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:*

*Art. 1º As pessoas jurídicas **fabricantes e as importadoras** de máquinas e **veículos classificados nos códigos** 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, **às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

*Art. 3º*

*[...]*

*§ 2º Ficam **reduzidas a 0% (zero por cento)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por **comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

*II - o **caput** do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*[...] (sem os destaques no original)*

48. *Como se vê, a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas de venda dos veículos classificados no código 87.01 da Tipi se concentra*

*nos fabricantes e importadores, com alíquotas majoradas, sendo aplicada alíquota zero para os comerciantes atacadistas e varejistas.*

49. *Uma disposição legal que merece comentário no contexto em voga é a vedação de apuração de créditos constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece o seguinte:*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

50. *Se há sujeição ao pagamento das contribuições, ainda que de forma concentrada, não incide a citada vedação de apuração de crédito em relação à aquisição (ou à depreciação no caso de crédito relativo ao ativo imobilizado) de bem cuja cadeia de comercialização está inserida em sistemática de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O citado art. 3º, § 2º, II, veda o direito ao crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Não é o caso que se verifica nessa situação.*

51. *Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).*

52. *Portanto, responde-se ao questionamento da consulente que a depreciação não está, de forma alguma, “incluída no conceito de insumo”, ao contrário do que pretende a interessada. Isso, entretanto, não obsta o crédito sobre os encargos de depreciação, com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, VI, da*

*Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os demais requisitos da legislação de regência.*

(...)

23.1 Registre-se, por oportuno, que o presente ato está parcialmente vinculado à Solução de Consulta Cosit nº 496, de 2017, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

24. Dos esclarecimentos contidos nos excertos acima transcritos extrai-se que, desde que observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” das referidas contribuições, prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e

b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

25. Na presente consulta, a interessada indaga sobre os efeitos da edição do Decreto nº 10.638, de 2021, na apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referentes a aquisições de óleo diesel utilizado como insumo em suas atividades.

26. O referido Decreto nº 10.638, de 2021, que entrou em vigor em 1º de março de 2021, deu a seguinte redação ao Decreto nº 5.059, de 2009:

*Art. 1º Os coeficientes de redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstos no § 5º do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ficam fixados em:*

(...)

*II - 0,23835 para o óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.391, de 2018)*

(...)

*Parágrafo único. Até 30 de abril de 2021, o coeficiente de redução de que trata o inciso II do caput fica fixado em um inteiro para o óleo **diesel** e suas correntes. (Redação dada pelo Decreto nº 10.638, de 2021)*

27. Dessa forma, de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021, ficaram reduzidas a zero:

a) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre as operações de importação de óleo diesel efetuadas nesse período, uma vez que

os importadores do referido produto estão sujeitos à tributação dessas contribuições nos termos do Recob, conforme determinado pelo art. 8º, § 8º da Lei nº 10.685, de 2004; e

b) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas vinculadas a operações de alienação de óleo diesel efetuadas nesse período por produtores do referido produto que fossem optantes pela tributação dessas contribuições nos termos do Recob, conforme facultado pelo art. 23 da Lei nº 10.685, de 2004.

27.1 Observe-se, por relevante, que a mencionada redução de alíquotas somente se aplica a operações tributadas pela sistemática do Recob, sem abranger, portanto, os produtores de óleo diesel não optantes pelo Recob.

28. Portanto, na hipótese em que pessoa jurídica fornecedora de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, adquire óleo diesel a ser utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados no transporte do referido concreto até o local de sua aplicação, não geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as aquisições de óleo diesel que:

a) tenha sido importado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021;

ou

b) tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor optante pelo Recob.

28.1 Por outro lado, na mesma hipótese, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as aquisições de óleo diesel que tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor não optante pelo Recob e que seja utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados na atividade em questão.

29. Finalizando, registra-se que a terceira indagação da consulente (“*Como proceder com a publicação da Lei 10.638 de 2021?*”) é ineficaz, por incidir na hipótese prevista no art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que estabelece:

*Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*(...)*

*XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.*

*(...)*

## CONCLUSÃO

30. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que:

30.1 na hipótese em que pessoa jurídica fornecedora de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, adquira óleo diesel a ser utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados no transporte do referido concreto até o local de sua aplicação:

30.1.1 não geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que:

30.1.2 tenha sido importado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021; ou

30.1.3 tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor optante pelo Recob;

30.2 desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, as aquisições de óleo diesel que tenha sido originalmente alienado no período de 1º de março de 2021 a 30 de abril de 2021 pelo seu produtor não optante pelo Recob e que seja utilizado como insumo nos caminhões betoneiras empregados na atividade em questão; e

30.3 a terceira pergunta da presente consulta é ineficaz.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF/06

*Assinatura digital*

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*Assinatura digital*

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*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. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 496, de 27 de setembro de 2017, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

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