



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

### SOLUÇÃO DE CONSULTA

163 – COSIT

### DATA

18 de junho de 2024

### INTERESSADO

### CNPJ/CPF

#### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

É vedada a apuração de crédito decorrente da aquisição de bens não sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

É possível a apuração de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do § 3º do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, e do § 2º do art. 3º da Medida Provisória nº 1.157, de 2023, por pessoa jurídica que utiliza o diesel como insumo para prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 192, de 2022, art. 9º; Lei Complementar nº 194, de 2022, art. 10; Medida Provisória nº 1.118, de 2022, art. 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso II; e Medida Provisória nº 1.157, de 2023, arts. 1º e 3º.

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

É vedada a apuração de crédito decorrente da aquisição de bens não sujeita ao pagamento da Cofins.

É possível a apuração de crédito presumido da Cofins, nos termos do § 3º do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, e do § 2º do art. 3º da Medida Provisória nº 1.157, de 2023, por pessoa jurídica que utiliza o diesel como insumo para prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 192, de 2022, art. 9º; Lei Complementar nº 194, de 2022, art. 10; Medida Provisória nº 1.118, de 2022, art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso II; e Medida Provisória nº 1.157, de 2023, arts. 1º e 3º.

## RELATÓRIO

A interessada tem como objeto social: pesquisa, lavra, beneficiamento e comercialização de carvão mineral nas várias classificações (betuminoso, sub-betuminoso e antracitoso); sondagens, pesquisas geológicas e requerimentos de áreas de jazidas minerais; prestação de serviços de drenagem e terraplanagem; importação e exportação de carvão mineral e seus derivados; participação em outras empresas; e serviços de escritório e apoio administrativo.

2. Afirma que, após a publicação da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022 (redação original), as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) do diesel foram reduzidas a zero e que ficou garantido às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados (art. 9º).

3. Diante disso, questiona se poderá *“tomar uso dos créditos nas entradas de notas fiscais que serão utilizados no processo de produção da mesma”*.

## FUNDAMENTOS

4. O processo administrativo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária é regido, no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 103, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

5. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública.

6. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução de consulta.

7. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a esses, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

8. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

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

10. Neste ponto, copia-se o art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, em sua redação original publicada em 11 de março de 2022, que reduziu a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a produção e importação de óleo diesel e suas correntes, de biodiesel e de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, e de querosene de aviação (sublinhou-se):

***Lei Complementar nº 192, de 2022 (redação original)***

*“Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam os incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, os incisos II, III e IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os arts. 3º e 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a 0 (zero) até 31 de dezembro de 2022, garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados.”*

*Parágrafo único. As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes na importação de óleo diesel e suas correntes, de biodiesel e de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, e de querosene de aviação de que tratam o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 7º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a 0 (zero) no prazo estabelecido no **caput** deste artigo.”*

11. Visando aumentar a segurança jurídica na interpretação do dispositivo acima e evitar a judicialização da questão dos créditos das contribuições, editou-se a Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022, publicada em 18 de maio de 2022, que por meio do seu art. 1º alterou a redação do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022. A seguir é reproduzido o artigo com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.118, de 2022, e a Exposição de Motivos (EM nº 00093/2022 ME) dessa (sublinhou-se):

***Medida Provisória nº 1.118, de 2022***

*Art. 1º A Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins de que tratam os incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de*

27 de novembro de 1998, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, os incisos II a IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os art. 3º e art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a zero até 31 de dezembro de 2022.

§ 1º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação incidentes na importação de óleo diesel e suas correntes, de biodiesel e de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, e de querosene de aviação de que tratam o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 7º da Lei nº 11.116, de 2005, ficam reduzidas a zero no prazo estabelecido no caput.

§ 2º Aplica-se às pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras dos produtos de que trata o **caput** o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.”

#### **EM nº 00093/2022 ME**

“1. Submeto a sua apreciação a proposta de Medida Provisória que suprime a parte final do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que trata do direito de manutenção dos créditos da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) vinculados à comercialização de combustíveis.

2. Inicialmente, deve-se assinalar que Medida Provisória é instrumento hábil para modificar Lei Complementar naquilo em que materialmente tem status de lei ordinária. É o caso de dispositivos que delineiam aspectos de alíquotas e créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme tratado no art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022.

3. Esses créditos, no caso da comercialização de combustíveis, seriam decorrentes, por exemplo, dos aluguéis de prédios ou da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica comercializadora.

4. A supressão da referência à manutenção desses créditos não afeta esse direito do contribuinte, visto que a matéria já está integralmente tratada no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, o qual determina que: “As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

5. Ao contrário, a manutenção da atual redação do art. 9º poderá trazer insegurança jurídica a sua aplicação e levar à judicialização da questão do creditamento, baseado na interpretação de que o adquirente final do combustível,

mesmo com as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, poderia tomar crédito dessa aquisição. Esta hipótese não tem sentido, pois aquisições de produtos vendidos com alíquotas zero das contribuições não ensejam direito a créditos.

6. Dessa forma, com a nova redação proposta para o art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, fica afastada a possibilidade de litígios sem afetar o direito do contribuinte de manutenção dos créditos que lhe são de direito, cuja garantia já se encontra no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

(...).”

12. A redação original da Lei Complementar nº 192, de 2022, era inadequada porque não haveria crédito a ser mantido, condição de eficácia do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. O que o dispositivo permite é a manutenção de créditos regularmente apurados em etapa anterior da cadeia de comercialização, no caso de a própria pessoa jurídica realizar vendas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Contudo, **não se permite apuração de crédito** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições**, conforme expressa vedação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

**Lei nº 10.833, de 2003 (redação similar na Lei nº 10.637, de 2002)**

“Art. 3º (...)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

*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.”*

13. Cumpre ressaltar o encerramento do prazo de vigência da Medida Provisória nº 1.118, de 2022, no dia 27 de setembro, em decorrência do término do período para sua votação no Congresso. Como não foi editado decreto legislativo até sessenta dias após perda de eficácia da Medida Provisória nº 1.118, de 2022, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservam-se por ela regidas.

14. Cabe salientar que as empresas de transporte de cargas, **que não é o caso da consulente**, possuem direito a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de insumos tributados (no caso dos combustíveis derivados de petróleo, as contribuições incidem na fase de produção ou importação), dentre eles o diesel tributado. Com a redução a zero das alíquotas, não haveria direito a crédito, uma vez que produtos sujeitos à

alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não permitem a apuração de créditos das contribuições.

15. Por outro lado, esses créditos funcionavam como subsídio ao setor, visto que a aplicação das alíquotas **ad rem** concentradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins resultavam em valores menores do que os decorrentes da aplicação das alíquotas **ad valorem** de 9,25% utilizadas para a apuração dos créditos. Assim, a redução das alíquotas a zero sem o direito ao crédito onerou o setor.

16. Nesse contexto, em 2 de junho de 2022, a Confederação Nacional dos Transportes impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 7.181 em face da Medida Provisória nº 1.118, de 2022, alegando a inconstitucionalidade deste ato normativo por ofensa ao art. 62, caput, ao art. 150, inciso I e inciso II, alínea “c”, e ao art. 195, § 6º da Constituição Federal.

17. Posteriormente, em decisão monocrática proferida em 7 de maio de 2022, o Ministro Dias Toffoli, oficiando como Relator da ADIn nº 7.181, deferiu medida cautelar para postergar os efeitos da MP nº 1.118, de 2022, tendo em vista a necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal. Em sequência, o Supremo Tribunal Federal (STF) referendou a decisão do Ministro Dias Toffoli em decisão colegiada, conforme informa o Ofício nº 00999/2022/SGCT/AGU, de 29 de junho de 2022.

18. Após essa pequena digressão, destaca-se que a redação do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, foi novamente alterada pela Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, permitindo-se a apuração de crédito presumido na aquisição de diesel utilizado como insumo:

***Lei Complementar nº 194, de 2022***

*Art. 10. A Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*(...)*

*“Art. 9º .....*

*.....”*

*§ 2º Aplicam-se às pessoas jurídicas atuantes na cadeia econômica dos produtos de que trata o caput deste artigo:*

*I - em relação à aquisição de tais produtos, as vedações estabelecidas na alínea b do inciso I do art. 3º e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do art. 3º e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e II - em relação aos créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, distintos do crédito referido no inciso I deste parágrafo, a autorização estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.*

*§ 3º De 11 de março de 2022 até o prazo estabelecido no caput, a pessoa jurídica que adquirir os produtos de que trata o caput deste artigo para utilização como insumo, nos termos do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, fará jus a créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno ou importação de tais produtos em cada período de apuração.”*

(...).

19. De outra banda, como já explanado, vale salientar que os créditos **básicos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão taxativamente dispostos na legislação que rege essas contribuições, especialmente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, **não** havendo autorização legal para apurar outros créditos que não estejam previstos na referida legislação.

20. **Não** há permissivo legal na legislação das referidas contribuições que autorize a apuração de créditos por parte do adquirente final em relação a produtos onde não houve o pagamento das mesmas contribuições. Consequentemente, a manutenção de tais créditos não existe simplesmente porque eles não podem ser apurados.

21. Porém, foi autorizada a apuração de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incluída no § 3º do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, pela Lei Complementar nº 194, de 2022, por pessoas jurídicas que utilizam o diesel como insumo para prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

22. Reconheça-se, portanto, a impossibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, devido à vedação do inciso II do § 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Por outro lado, como visto, é possível a apuração de créditos presumidos nos termos do § 3º do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022.

23. Adverte-se que esta solução, diante da insuficiência de informações sobre em quais atividades e como é utilizado o diesel adquirido pela consulente, não pode inferir se este deve ser enquadrado como insumo no caso trazido à baila, gerando crédito das mencionadas contribuições.

24. Por fim, é imperioso apontar que, a Medida Provisória nº 1.157, de 1º de janeiro de 2023, criou similar benefício fiscal na aquisição no mercado interno ou importação de diesel, da seguinte forma (sublinhou-se):

*“Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 31 de dezembro de 2023, as alíquotas da Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre operações realizadas com:*

*I - óleo diesel e suas correntes, de que tratam o inciso II do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e o inciso II do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

(...)

*Art. 3º As reduções de que tratam os art. 1º e art. 2º alcançam também, nos prazos respectivos, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação incidentes sobre a importação de:*

(...)

*II - óleo diesel e suas correntes, de que trata o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;*

(...)

*§ 1º Aplicam-se às pessoas jurídicas atuantes na cadeia econômica dos produtos de que tratam os art. 1º e art. 2º alcançam também, nos prazos respectivos:*

*I - em relação à aquisição dos referidos produtos, as vedações estabelecidas nos seguintes dispositivos:*

*a) do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:*

*1. na alínea “b” do inciso I do caput; e 2. no inciso II do § 2º; e b) do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:*

*1. na alínea “b” do inciso I do caput; e 2. no inciso II do § 2º; e II - em relação aos créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, distintos do crédito referido no inciso I deste parágrafo, a autorização de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.*

*§ 2º A pessoa jurídica que adquirir os produtos de que tratam os art. 1º e art. 2º alcançam também, nos prazos respectivos, para utilização como insumo, nos termos do disposto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, fará jus a créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno ou importação dos referidos produtos em cada período de apuração.*

(...).”

## CONCLUSÃO

25. Não se permite apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme expressa vedação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

26. É possível a apuração de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do § 3º do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, e do § 2º do art. 3º da Medida Provisória nº 1.157, de 2023, por pessoas jurídicas que utilizam o diesel como insumo para prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

*Assinatura digital*

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).

*Assinatura digital*

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit 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. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

*Assinatura digital*

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