



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

290 – COSIT

DATA

4 de dezembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. INSUMOS. COMÉRCIO ATACADISTA. ENTREGA DE MERCADORIAS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E COM CAIXAS DE PAPELÃO UTILIZADAS PARA ACONDICIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

As caixas de papelão utilizadas para acondicionamento, transporte e entrega de mercadorias, por uma empresa que realiza tanto a correspondente atividade industrial como a sua seguinte comercialização, são gastos realizados após a finalização do processo produtivo e, por essa razão, não se enquadram como insumos, sendo também vedado, por conseguinte, o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 35, DE 7 DE FEVEREIRO DE 2023, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 177, DE 29 DE SETEMBRO DE 2021.

MUDANÇA DE REGIME DE APURAÇÃO. IMOBILIZADO. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Cofins, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desses tributos:

a) não poderá optar pela possibilidade de desconto de créditos básicos estabelecida pelo artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal, e;

b) não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo artigo 1º da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, também por falta de previsão legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 40, DE 13 DE FEVEREIRO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos I, II e VI, § 1º, incisos I e III, e art. 12; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 173, 175 e 179; e Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. INSUMOS. COMÉRCIO ATACADISTA. ENTREGA DE MERCADORIAS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E COM CAIXAS DE PAPELÃO UTILIZADAS PARA ACONDICIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

As caixas de papelão utilizadas para acondicionamento, transporte e entrega de mercadorias, por uma empresa que realiza tanto a correspondente atividade industrial como a sua seguinte comercialização, são gastos realizados após a finalização do processo produtivo e, por essa razão, não se enquadram como insumos, sendo também vedado, por conseguinte, o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 35, DE 7 DE FEVEREIRO DE 2023, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 177, DE 29 DE SETEMBRO DE 2021.

MUDANÇA DE REGIME DE APURAÇÃO. IMOBILIZADO. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desses tributos:

a) não poderá optar pela possibilidade de desconto de créditos básicos estabelecida pelo artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002, relativamente a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal, e;

b) não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo artigo 1º da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, também por falta de previsão legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 40, DE 13 DE FEVEREIRO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos I, II e VI, § 1º, incisos I e III, e art. 11; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 173, 175 e 179; e Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, devidamente qualificada e representada nos autos, formalizou o documento de fls. 5 e 6 objetivando sanar dúvida sobre interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A consulta formalizada atendendo aos requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, está relacionada aos créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Nela, a consultante que, conforme Contrato Social de fls. 9-12, tem em seu objeto social, dentre outras atividades, o *comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados* (CNAE 4632-0/01) e o *comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios* (CNAE 4637-1/99), declara que *"será Lucro real no ano de 2024"* e que possui uma filial que *"compra matéria prima e insumos e produz salgadinhos, ncm 2005.2000"*.

4. Nesse cenário, complementa informando possuir veículos próprios e que a operação de venda das mercadorias produzidas pela filial é toda realizada fora do estabelecimento (*"Os caminhões são carregados de salgadinho e os motoristas saem para vender."*).

5. Dentro desse contexto fático e trazendo à baila como fundamentação legal os arts. 175 e 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 (*"Subseção II - Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos"* e parte da *"Subseção III - Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Bens e Direitos do Ativo Imobilizado e Intangível"*), a consultante consubstancia a sua demanda de orientação interpretativa, formulando os questionamentos abaixo:

1) Posso creditar pis e cofins do combustível adquirido e usado nas entregas?

2) As caixas de papelão que são usadas para entrega, quando adquiridas, posso aproveitar o crédito de pis e cofins?

3) Essa mesma empresa vai encerrar o ano de 2023 com vários veículos adquiridos para entrega e máquinas ainda não depreciados, que são imobilizados, posso aproveitar o crédito de pis e cofins deles? como funciona o cálculo? Ou posso aproveitar somente dos imobilizados adquiridos depois que a empresa está no Lucro real?

6. É o relatório.

FUNDAMENTOS

7. Há que se ressaltar, preliminarmente, que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, atualmente regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. O instituto da consulta não se encontra, portanto, no campo da aplicação do direito, mas unicamente da sua interpretação, conforme se verifica claramente na disposição preliminar da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que, em seu art. 1º, define que o seu objeto é regulamentar o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

8.1. Isso implica dizer que compete à consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação e que a presente Solução de Consulta não convalida

quaisquer afirmações ou classificações fiscais apresentadas, como destacado no art. 45 da própria Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. Salvaguardado o disposto acima, verifica-se, do ponto de vista da legislação que a rege, que a consulta de que trata o presente processo é eficaz, devendo ser apreciada, uma vez que os requisitos normativos de admissibilidade foram observados.

10. Analisando-se o **primeiro questionamento** formulado, onde a consulente indaga sobre a possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o dispêndio com combustível adquirido e usado nos veículos para efetuar a venda dos salgadinhos produzidos pela sua filial, transcreve-se, inicialmente, a matriz legal dos créditos das referidas contribuições, tanto na modalidade de aquisição de bens para revenda, como na modalidade de aquisição de insumos:

Lei nº 10.637, de 2002 (similar redação na 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:

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

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

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

*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)*

(...)

10.1. Já a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, assim dispõe, *in verbis*:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

Art. 173. 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 bens para revenda (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º).

(...)

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. 179. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

(...)

(grifei)

11. Depreende-se do § 2º do art. 175 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, que os dispêndios com combustíveis e lubrificantes que são utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços não podem compor a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

12. Acerca da impossibilidade de apuração de créditos das referidas contribuições na modalidade aquisição de insumos sobre gastos com combustíveis utilizados em frota própria de pessoa jurídica comerciante atacadista, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 35, de 7 de

fevereiro de 2023¹, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada à matéria, nos termos dos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021². Destacam-se, abaixo, alguns de seus trechos pertinentes para elucidação do presente feito:

Solução de Consulta Cosit nº 35, de 2023

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

(...)

Fundamentos

(...)

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

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

(...)

¹ Disponível na íntegra em SC Cosit nº 35/2023 (fazenda.gov.br) (acesso em 21 ago. 2024)

² Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e (...) Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit. (...)

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

18. *Sobre a possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas citadas pela consulente, verifica-se que, em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos, a própria regra geral (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) faz referência expressa a esses gastos, o que implica analisar a subsunção desses gastos ao conceito de insumos.*

(...)

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

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

Dos créditos sobre insumos

22. *A definição de insumos foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.*

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

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

“Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

*15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica**.*

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a

“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(...)

20. Portanto, **a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.** [sem grifo no original]

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias,³ b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.**

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

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a

³ Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.⁴

(...)

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço. [sem os grifos do original]

⁴ Acerca deste assunto, vale a pena conferir, por exemplo, a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, e a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) **veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte**, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) **para entrega de mercadorias aos clientes**; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

24. Do texto acima, fica evidente que:

24.1 os insumos, para geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem estar relacionados à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços;

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

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

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

24.5 não são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos empregados em atividades diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

24.6 não são considerados insumos bens e serviços, aplicados ou consumidos em operações comerciais, tal como o comércio atacadista de bens.

25. *Diante disso, pode-se afirmar que **não há direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de aquisição de insumos para a atividade relacionada ao comércio atacadista de mercadorias exercida pela consulente.***

(...)

(grifos originais)

13. Cumpre esclarecer que, mesmo que a consulente tenha direito a creditamento por insumo, já que também exerce atividade industrial além da atividade comercial, objeto da consulta, não é possível a apuração de insumos com as despesas com transporte próprio de produtos acabados, conforme itens 55 a 59 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, abaixo reproduzidos. Exceção se aplicaria apenas se a referida pessoa jurídica produtora de bens fosse obrigada a realizar a entrega, em decorrência de disposição legal, o que não é o caso.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

55. *Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

56. *Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.***

57. *Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.*

58. *Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.*

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(...)

(grifei)

14. Em suma, ainda que haja o exercício concomitante de atividade industrial, não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para entrega das mercadorias aos clientes de pessoa jurídica que realiza o comércio atacadista de bens por ela produzidos, assim como sobre as despesas com manutenção desses veículos, visto que não há insumos na atividade comercial por ela realizada, nem qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento das respectivas despesas.

15. Em relação ao **segundo questionamento**, em que a consultante inquire sobre a possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor das caixas de papelão que são usadas para a entrega dos salgadinhos produzidos pela sua filial, trata-se de tema também já abordado na Solução de Consulta Cosit nº 177, de 29 de setembro de 2021⁵, com efeito vinculante no âmbito da RFB, e que igualmente se baseou nas disposições contidas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

15.1. Reproduzem-se abaixo alguns de seus trechos:

Solução de Consulta Cosit nº 177, de 2021

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. PAPEL FILME E PAPELÃO.

O papel filme e o papelão utilizados no agrupamento de bebidas, dispostos de forma otimizada, para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte, não podem ser considerados insumos geradores de créditos da não cumulatividade da contribuição.

⁵ Disponível na íntegra em SC Cosit nº 177/2021 (fazenda.gov.br) (acesso em 21 ago. 2024)

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003; e PN Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

(...)

Fundamentos

(...)

18. Na presente consulta, busca-se o enquadramento de papel filme e papelão como insumos para a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI.

19. Em sua consulta concernente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o interessado pretende saber se papel filme e papelão, materiais que asseguram, durante o deslocamento, o empilhamento das bebidas nos pallets (fl. 57), podem ser enquadrados como insumos, dando direito a crédito das contribuições. Ou seja, o papel filme e o papelão são utilizados como embalagem externa no agrupamento de bebidas, dispendo-as de forma otimizada para que se tornem uma unidade maior e mais compacta, formando um só volume para o transporte.

(...)

21. A amplitude do termo insumo foi definida por força do julgamento, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Recurso Especial 1221170/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Estabeleceu a Corte critérios para caracterizar os insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

23. Para discorrer sobre as repercussões da decisão acima no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, foi expedido o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal>)), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

24. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de

insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

(...)

*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.*

(...)

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

(...)

*55. Conforme salientado acima, **em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.***

*56. Destarte, **exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifos não constam do original)***

(...)

26. Nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do Acórdão do STJ no RE 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, somente são considerados insumos os bens ou serviços utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, atendidos os critérios da relevância ou essencialidade. Os dispêndios efetuados após a finalização do processo produtivo não são considerados insumos, salvo exceções justificadas discriminadas na seção “Gastos após produção” do parecer.

27. A embalagem para fins de transporte, conforme parágrafo 56, b, do parecer retrocitado, é exemplo de gasto realizado após a finalização do processo produtivo. Dessa forma, o papel filme e o papelão utilizados para fins de transporte de mercadorias não são considerados insumos, vedando-se o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

(grifos do original)

16. Assim, consoante o entendimento evidenciado na Solução de Consulta Cosit nº 177, de 2021, as caixas de papelão utilizadas para acondicionamento, transporte e entrega dos salgadinhos produzidos pela filial da consulente são gastos realizados após a finalização do processo produtivo e, por essa razão, não se enquadram como insumos, vedando-se, por conseguinte, o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17. Por fim, no que diz respeito ao **terceiro e último questionamento**, através do qual a interessada tem dúvida se pode aproveitar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do ativo imobilizado que foi adquirido antes da sua migração para a sistemática do Lucro Real, mais uma vez já houve pronunciamento vinculante no âmbito da RFB através da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 13 de fevereiro de 2023⁶.

17.1. Abaixo seguem trechos pertinentes da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2023, que elucidam a questão:

Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2023

EMENTA: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

MUDANÇA DE REGIME DE APURAÇÃO. IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. (...). CRÉDITOS. DEPRECIACÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Cofins,

⁶ Disponível na íntegra em SC Cosit nº 40/2023 (fazenda.gov.br) (acesso em 21 ago. 2024)

passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desse tributo:

a) não poderá optar pela possibilidade de desconto de créditos básicos estabelecida pelo artigo 3º, incisos VII e VIII, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) (...) destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal;

(...)

c) não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 309, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2019.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos VI e VII, § 1º, inciso III, e art. 12; Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, § 1º, inciso I.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

(...)

Fundamentos

17. *Delimita-se que o objeto da consulta refere-se à possibilidade de descontar créditos de encargos de depreciação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a máquinas, equipamentos e (...), adquiridos ou construídos no período em que a consulente era tributada com base no regime cumulativo dessas contribuições, a partir da data de opção para o regime não cumulativo e com base no valor residual desses bens.*

(...)

21. *(...), transcreve-se, a fim de auxiliar no deslinde do presente feito, a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 309, de 218 de dezembro de 2019, exarada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta Secretaria Especial, que tratou acerca deste assunto, e que, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria (grifos do original): Transcrevem-se os dispositivos (grifou-se):*

SC Cosit nº 309, de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

MUDANÇA DE REGIME DE APURAÇÃO. CRÉDITOS. IMOBILIZADO. ESTOQUE DE ABERTURA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Cofins, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desse tributo, não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, dado que não há autorização legal para tanto.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II, VI, § 1º, III, e art. 12, § 5º.

(...)

11. Com efeito, a Lei nº 11.774, de 2008, criou o seguinte benefício fiscal:

*Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de **máquinas e equipamentos** destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o **inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:***

[...]

*XII – **imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)***

(grifos nossos)

12. A Lei nº 10.833, de 2003, preconiza no tocante à Cofins (há disposições semelhantes na Lei nº 10.637, de 2002, no que respeita à Contribuição para o PIS/Pasep):

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

*Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao **estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo**, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.*

[...]

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não cumulativa da Cofins, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

[...]

Art. 15. Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(ênfase acrescentada)

13. Pelos dispositivos supratranscritos, nota-se que **não há autorização legal para o desconto dos créditos pleiteados pela consulente**. Em verdade, o que o § 5º do art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, autoriza é que a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não cumulativa da Cofins, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido **nos casos de bens adquiridos para revenda ou dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003)**, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

13.1 Dessa forma, **não há disposições legais que autorizem os descontos dos créditos supramencionados nas hipóteses de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (com previsão específica de crédito no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e não nos incisos I e II do mesmo comando legal)**, nos casos em que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES passe a ser tributada com base no lucro real.

14. Nada obstante, recorde-se que as disposições legais que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal (leia-se restritiva), nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(...)

22. Depreende-se dos excertos acima colacionados que a autorização legal existente é para a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido nos casos de bens adquiridos para revenda

ou de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (incisos I e II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003), calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

23. *Dessa forma, **não há disposições legais que autorizem** os descontos dos créditos supramencionados nas hipóteses de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, (...) - **com previsão específica de crédito nos incisos VI e VII do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003** -, nos casos em que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES passe a ser tributada com base no lucro real.*

(...)

25. *Outrossim, a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desses tributos, **não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato** de créditos estabelecida pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, dado que não há autorização legal para tanto.*

26. *Por fim, é mister registrar que as disposições legais que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal (leia-se restritiva), nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).*

(...)

(grifos originais)

18. Deste modo, conforme demonstrado nos excertos reproduzidos da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2023, o entendimento vinculante firmado - haja vista o preceituado no art. 111 do CTN, disposições que tratem de benefícios fiscais demandam interpretação literal - é de que a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desses tributos:

18.1. não poderá optar pela possibilidade de desconto de créditos básicos estabelecida pelo art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativamente a máquinas, equipamentos outros bens incorporados ao ativo imobilizado destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal; e

18.2. não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens e prestação de serviços cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, também por falta de previsão legal.

CONCLUSÃO

19. Diante de todo o acima exposto, conclui-se e responde-se à consulente que:

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

19.2. as caixas de papelão utilizadas para acondicionamento, transporte e entrega de mercadorias, por uma empresa que realiza tanto a correspondente atividade industrial como a sua seguinte comercialização, são gastos realizados após a finalização do processo produtivo e, por essa razão, não se enquadram como insumos, sendo também vedado, por conseguinte, o cálculo de créditos sob esse título na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

19.3. a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido e, portanto, submetida à sistemática de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passar a adotar o regime do lucro real, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não cumulativa desses tributos:

19.3.1. não poderá optar pela possibilidade de desconto de créditos básicos estabelecida pelo art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativamente a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, por falta de previsão legal; e

19.3.2. não poderá optar pela possibilidade de desconto imediato de créditos estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, relativamente a máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) destinados à produção de bens cuja aquisição no mercado interno ou importação tenha ocorrido antes da citada migração, também por falta de previsão legal.

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

Assinado digitalmente
ÁLVARO AGUIAR LIMA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01 Substituto

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta de declaro-a parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nº 35, de 2023; nº 177, de 2021, e nº 40, de 2023. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

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