



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	32 – COSIT
DATA	1 de agosto de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VEÍCULOS PRÓPRIOS. COLETA DE MATÉRIA-PRIMA.

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

Os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que suprem com matéria-prima uma planta industrial podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Cofins, independentemente de a matéria-prima ter sido coletada em estabelecimento da própria pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESA DE DEPRECIÇÃO. VEÍCULOS PRÓPRIOS. COLETA DE MATÉRIA-PRIMA.

As despesas com manutenção e reposição de peças dos veículos utilizados para suprir planta industrial com matéria-prima, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo.

Caso a manutenção e a reposição de peças impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo imobilizado e a apuração de crédito ocorrerá à medida da depreciação do bem.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 a 173, Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VEÍCULOS PRÓPRIOS. COLETA DE MATÉRIA-PRIMA.

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

Os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que suprem com matéria-prima uma planta industrial podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, independentemente de a matéria-prima ter sido coletada em estabelecimento da própria pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESA DE DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS PRÓPRIOS. COLETA DE MATÉRIA-PRIMA.

As despesas com manutenção e reposição de peças dos veículos utilizados para suprir planta industrial com matéria-prima, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo.

Caso a manutenção e a reposição de peças impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo imobilizado e a apuração de crédito ocorrerá à medida da depreciação do bem.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 a 173, Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal (RFB) para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 A interessada assim descreve sua consulta:

A consulente opera no ramo de fabricação de laticínios. O principal insumo da sua produção é o “leite de gado bovino” e, com isso, o processo de coleta e transporte por caminhões-tanque refrigerados e veículos pequenos, torna-se parte integrante e relevante no processo de produção. O transporte do leite para a fábrica é realizado pela Consulente através de caminhões e pick up’s e para tanto, a Consulente realiza gastos com a compra de gasolina, óleo diesel, óleos lubrificantes para manutenção de caminhões, peças para reposição e pneus para utilização nos mesmos.

Considerando-se que as aquisições dos aludidos insumos estão diretamente relacionadas ao desenvolvimento das atividades do estabelecimento da consulente, indaga-se sobre a possibilidade da apropriação dos créditos de PIS/Pasep e da COFINS decorrente de tais aquisições.

3 Apresenta como fundamentação legal a IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, art. 171, Inciso I, § 1º, e art. 172, § 1º, incisos VII e VIII.

4 Ao final, questiona:

1) A Consulente pode proceder a apropriação de crédito referente ao PIS/Pasep e a COFINS sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes para os caminhões e veículos pequenos de coleta e transporte matéria prima das fazendas para o parque industrial?

2) É permitida a apropriação do crédito de PIS/Pasep e da COFINS decorrente dos gastos com os serviços de manutenção e de aquisição de peças de reposição e manutenção para os caminhões e veículos pequenos de coleta e transporte da matéria prima?

FUNDAMENTOS

5 Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo do instituto 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 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 a um fato determinado.

6 A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado 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 da consulta.

7 A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

8 O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 2.058 de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

9 Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

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

11 As dúvidas apresentadas pela consulente, cujo ramo de atividade é a fabricação de laticínios, dizem respeito acerca da possibilidade de apurar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins sobre as despesas de combustíveis e lubrificantes e, também, sobre os gastos com manutenção de veículos usados na coleta e transporte da matéria prima para seu parque industrial.

12 Em primeiro plano, observa-se que a interessada não informou qual o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se submete. Portanto, deve-se registrar que a pessoa jurídica apenas poderá apurar crédito destas contribuições sociais quando sujeita à sistemática de apuração não cumulativa, nos termos 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. Nesta Solução de Consulta, em razão de os questionamentos apresentados estarem relacionados à apuração de crédito das referidas contribuições, presume-se que a interessada se sujeita à sistemática de apuração não cumulativa.

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

13 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 [sem os grifos no original]:

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: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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)

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§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)

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

(...)

§ 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)

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

(...)

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)

14 Essas disposições aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

15 Importa destacar que, na sistemática não cumulativa das contribuições em tela, 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.

16 Sobre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins questionadas pela consulente, verifica-se que, em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos que utiliza na coleta de sua matéria-prima, 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.

17 Em relação aos gastos com manutenção dos veículos utilizados para coletar a matéria-prima, deve-se examinar tanto a possibilidade de creditamento com base no conceito de insumos

quanto na modalidade de depreciação do ativo imobilizado (incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

Dos créditos sobre insumos

18 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 Especial 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 (STJ), 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.

19 Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado parecer [sem os grifos no original]:

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 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”).

(...)

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.**

20 Do texto acima, fica claro que 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.

21 Da mesma forma, a IN RFB nº 1.911, de 2019, orienta [sem os grifos no original]:

Art. 171. *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 em geradores da energia elétrica utilizada nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com

redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens e a prestação de serviços.

(...)

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

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

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

22

Da legislação reproduzida, destaca-se o seguinte:

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

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

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

Dos créditos de insumo relativos ao caso consultado

23 O objeto da questão sob exame consiste em identificar se os combustíveis e os lubrificantes são consumidos por veículos que integram o processo produtivo da consulente, para fins de serem ou não considerados insumos desse processo. O Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, tratou do assunto nos seguintes termos [sem os grifos no original]:

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.*

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 Da transcrição acima, destaca-se que:

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

b) são considerados insumos os combustíveis consumidos em veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial;

c) são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

25 Verifica-se que a consulente não determinou se os produtos são coletados nas fazendas de sua propriedade ou de propriedade de terceiros. Não obstante, pode-se inferir, pelo entendimento expresso no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, que os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que suprem com matéria-prima uma planta industrial podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de a matéria-prima ter sido ou não coletada em estabelecimento da própria pessoa jurídica.

26 No caso concreto da presente consulta, o produto coletado pela petionante (leite de gado bovino) com a utilização de veículos próprios, alguns com refrigeração, é a matéria-prima básica empregada em seu processo produtivo, qual seja, a fabricação de laticínios. Diante disso, os combustíveis e lubrificantes utilizados nos referidos veículos (ainda que estes sejam responsáveis por etapa anterior à produção de bem) são essenciais ao processo produtivo, uma vez que sem eles não há suprimento de matéria-prima para a fabricação de laticínios, e, portanto, devem ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições em análise.

27 Além disso, os combustíveis e lubrificantes são consumidos também nos veículos refrigerados, que conservam a matéria-prima utilizada no processo produtivo durante o transporte, reforçando a tese da essencialidade por manter a qualidade do produto resultante.

Dos créditos relativos às despesas com manutenção dos veículos utilizados na coleta da matéria-prima

28 Da mesma forma que os combustíveis e lubrificantes são considerados insumos para o processo produtivo realizado pela consulente, as despesas com manutenção e com a aquisição de peças de reposição dos respectivos veículos também podem ser consideradas insumos utilizados na produção de bens, pois todos esses dispêndios visam ao funcionamento dos veículos utilizados para suprirem com matéria-prima o estabelecimento industrial da consulente.

29 Não obstante, no tocante aos créditos relacionados às despesas com manutenção e com a aquisição de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, deve-se atentar para a forma de contabilização dessas despesas, uma vez que podem ser consideradas como custos do processo produtivo ou incorporadas ao ativo imobilizado, a depender do aumento de vida útil do bem, fato que altera a modalidade de apuração de crédito.

30 Na hipótese de essas despesas serem consideradas como custo do processo produtivo, o possível crédito será apurado com base no conceito de insumos. No caso das mencionadas despesas serem incorporadas ao ativo imobilizado, o crédito, caso o bem seja utilizado na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, ou para locação a terceiros, deverá ser determinado com base nos encargos de depreciação ou amortização dos bens do ativo imobilizado, nos termos do art. 3º, VI, c/c o §1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, reproduzido no item 12, e também do art. 173, I, da IN RFB nº 1.911, de 2019 [sem os grifos no original]:

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 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 a partir de 1º de maio de 2004, para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

31 Importa, aqui, reproduzir a seguinte análise encontrada no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018 [sem os grifos no original]:

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

72. Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de” depreciação, amortização ou exaustão.

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

(...)

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. *Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondição, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.*

82. *Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. ***Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.***

84. *Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

85. *Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.*

86. *E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.*

87. *Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.*

88. ***Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia esta Secretaria.***

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

32 Ressalta-se o entendimento do item 88 do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018 (acima reproduzido), o qual, com fundamento na decisão judicial proferida no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, dispõe que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo. Entendimento em consonância com os itens anteriores desta Solução de Consulta.

33 Assim, para caracterizar determinado bem ou serviço como insumo do processo produtivo, necessário se torna o exame da sua essencialidade ou relevância, ainda que a sua aplicação seja em estágio distinto da etapa-fim do processo de produção.

34 Observa-se que o mencionado Parecer Normativo, com fundamento na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, dispõe que a modalidade de creditamento das contribuições (inciso II ou VI da Lei nº 10.637, de 2002, da Lei nº 10.833, de 2003) relativamente aos dispêndios com manutenção e reposição de peças de ativos produtivos da pessoa jurídica está relacionada à incorporação ou não ao ativo imobilizado da seguinte forma:

a) os dispêndios que resultem acréscimo de vida útil do bem superior a um ano devem ser incorporados ao ativo imobilizado e a apuração de crédito ocorrerá à medida da depreciação do bem, nos termos do inciso VI das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

b) os dispêndios que resultem acréscimo de vida útil do bem inferior a um ano não devem ser incorporados ao ativo imobilizado, mas tratados como custo do processo produtivo, e a apuração de crédito ocorrerá com base na modalidade de insumos, nos termos do inciso II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

35 Com base no exposto e na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, esclarecendo-se à consulente que:

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

35.2 os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos que suprem com matéria-prima uma planta industrial podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de a matéria-prima ter sido coletada em estabelecimento da própria pessoa jurídica;

35.3 as despesas com manutenção e reposição de peças dos veículos utilizados para suprir planta industrial com matéria-prima, quando implicarem o aumento da vida útil do bem inferior a um ano, podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos do processo produtivo. Caso a manutenção e a reposição de peças impliquem o aumento de vida útil do bem superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo imobilizado e a apuração de crédito ocorrerá à medida da depreciação do bem.

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

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

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit