



---

**Solução de Consulta nº 160 - Cosit**

**Data** 16 de maio de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE MULTIMODAL DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas operadoras de transporte multimodal nacional sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins podem apurar créditos, a título de insumos na prestação de serviço de transporte multimodal de cargas, em relação aos dispêndios com subcontratações firmadas com terceiros para a execução dos serviços de transporte rodoviário e ferroviário e de transbordo de cargas, sem prejuízo da aplicação dos demais requisitos normativos e legais que disciplinam a matéria.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.611, de 1998; art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE MULTIMODAL DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas operadoras de transporte multimodal nacional sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep podem

apurar créditos, a título de insumos na prestação de serviço de transporte multimodal de cargas, em relação aos dispêndios com subcontratações firmadas com terceiros para a execução dos serviços de transporte rodoviário e ferroviário e de transbordo de cargas, sem prejuízo da aplicação dos demais requisitos normativos e legais que disciplinam a matéria.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.611, de 1998; art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária apresentada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, por entidade sindical representativa de pessoas jurídicas que atuam no ramo de transporte rodoviário de cargas.

2. A consulente tem dúvida quanto à possibilidade de apuração de créditos – para fins de determinação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) – por pessoa jurídica operadora de transporte multimodal (OTM) contratada para a realização de transporte terrestre de cargas e que realiza a subcontratação dos serviços de transporte rodoviário/ferroviário e de transbordo de cargas, na hipótese específica de transporte de cargas não destinadas à exportação.

3. Inicialmente, a interessada define o Transporte Multimodal de Cargas (TMC), o qual é regido por um único contrato, utilizando duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um OTM.

4. Prossegue fazendo uma descrição detalhada da operação nos seguintes termos:

*Determinada empresa, figurando como OTM (Optante pelo Lucro Real), realizará um transporte da seguinte forma:*

*ETAPA 1*

---

*Uma empresa Operadora de Transporte Multimodal – OTM é contratada pelo seu cliente para realizar o transporte, ponta a ponta, de uma determinada mercadoria. Para a realização da entrega ela realiza as seguintes atividades e contratações de prestações de serviços/transportes:*

*A mercadoria saíra de um remetente localizado em um referido município até o terminal localizado na mesma cidade (prestação de serviço de transporte municipal realizada por empresa optante pelo Simples Nacional), sendo que no referido terminal será transbordada e carregada em vagões.*

#### *ETAPA 2*

*Será iniciado o transporte ferroviário [interestadual] (que será prestado por uma empresa ferroviária optante pelo Lucro Real ou Presumido) desde o terminal deste município com destino às instalações de uma empresa, localizada em outra cidade e estado, optante pelo lucro real ou presumido.*

#### *ETAPA 3*

*Após a chegada da carga nas instalações dessa referida empresa será feito o transbordo, e, por fim, um transportador subcontratado efetuará o transporte rodoviário até o seu destino final. Esse transportador rodoviário é uma empresa optante pelo lucro real ou presumido. [grifado]*

#### *ETAPA 4*

*A empresa que realiza o transbordo da carga é optante pelo lucro real ou presumido e cobrará pelo serviço através da emissão de notas fiscais de prestação de serviço, que serão pagas pela empresa Operadora de Transporte Multimodal, optante pelo lucro real.*

*Observação: a carga transportada não se destina para fins de exportação.*

*[grifos nossos]*

5. Referencia, em relação aos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; pontuando que os dispositivos “autorizam o creditamento sobre ‘insumos’,

sem definir o conceito de insumos para fins de aplicação das regras de creditamento”. Ilustrando a suposta inexistência de regras precisas quanto à definição de insumos, a consulente referencia decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4).

6. Argumenta que o art. 66 da IN SRF n° 247, de 2002, e o art. 8º da IN SRF n° 404, de 2004, restringem o conceito de insumos a serem utilizados na prestação de serviços. Dentre as hipóteses de apuração de crédito, destaque-se: “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”.

7. Por fim, a consulente questiona: “É possível uma empresa que opere como Operador de Transporte Multimodal (OTM), optante pelo lucro real, aproveitar-se do crédito de PIS/COFINS originado sobre o custo de operações de subcontratação de transporte (rodoviário/ferroviário) e de transbordo de carga essenciais para a realização de sua atividade operacional?”

## **Fundamentos**

8. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto n° 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB n° 1.396, de 2013.

9. A consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar a realidade dos fatos.

10. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida.

11. A consulente é entidade representativa de pessoas jurídicas transportadoras de cargas. Portanto, considerando o teor da consulta, em especial a sujeição ao regime não

cumulativo de apuração das contribuições sociais antes mencionadas e que “a carga transportada não se destina para fins de exportação”, delimita-se que a presente solução de consulta diz respeito exclusivamente à possibilidade de auferimento de crédito por pessoa jurídica transportadora de cargas que atua como a OTM nacional de que trata a Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre o transporte multimodal de cargas (TMC), regulamentada pelo Decreto nº 3.411, de 12 de abril de 2000.

**Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998.**

Art. 2º Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal.

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

I - nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;

[...]

Art. 3º O Transporte Multimodal de Cargas compreende, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização dos serviços correlatos que forem contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação documental de cargas.

[...]

Art. 5º O Operador de Transporte Multimodal é a pessoa jurídica contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros.

Parágrafo único. O Operador de Transporte Multimodal poderá ser transportador ou não transportador.

Art. 6º O exercício da atividade de Operador de Transporte Multimodal depende de prévia habilitação e registro no órgão federal designado na regulamentação desta Lei, que também exercerá funções de controle.

[...]

Art. 7º Cabe ao Operador de Transporte Multimodal emitir o Conhecimento de Transporte Multimodal de Carga.

### CAPÍTULO III

#### DO CONTRATO DE TRANSPORTE

Art. 8º O Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas evidencia o contrato de transporte multimodal e rege toda a operação de transporte desde o recebimento da carga até a sua entrega no destino, podendo ser negociável ou não negociável, a critério do expedidor.

[...]

Art. 11. Com a emissão do Conhecimento, o Operador de Transporte Multimodal assume perante o contratante a responsabilidade:

I - pela execução dos serviços de transporte multimodal de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino;

II - pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avaria às cargas sob sua custódia, assim como pelos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo acordado.

[...]

Art. 12. O Operador de Transporte Multimodal é responsável pelas ações ou omissões de seus empregados, agentes, prepostos ou terceiros contratados ou subcontratados para a execução dos serviços de transporte multimodal, como se essas ações ou omissões fossem próprias.

[...].

[grifos nossos]

12. Circunscreve-se, pois, que a presente solução de consulta ampara a pessoa jurídica transportadora que atua como OTM nacional contratada pelo tomador do serviço para efetuar o TMC desde a origem até o destino (por meio de um único contrato), amparado pelo Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, em observância à Lei nº 9.611, de 1998.

13. Na hipótese da consulta, para a execução dos serviços de transporte multimodal de cargas, a transportadora OTM nacional assume a responsabilidade pela execução dos serviços e pela carga sob sua custódia (art. 11 da Lei nº 9.611, de 1998), embora ocorra a subcontratação de pessoas jurídicas também transportadoras (terceiros) para a realização do transporte rodoviário e ferroviário de cargas, além da subcontratação relativa à movimentação de cargas entre os diferentes veículos (transbordo).

14. Pois bem. A dúvida apresentada pela consulente diz respeito à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos para prestação de serviços, sobre as despesas com subcontratação de serviços de transporte (rodoviário/ferroviário) e de transbordo de carga, os quais alega que são essenciais para a realização da atividade operacional do OTM.

15. As hipóteses de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se estabelecidas nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Os inciso II desses artigos determinam a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, nos seguintes termos:

**Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003.**

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, 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)

16. Sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, foi exarado acórdão pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ – no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 24 de abril de 2018.

17. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata expedida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

18. Diante disso, editou-se o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no DOU de 18/12/2018, que possui força vinculante no âmbito da RFB, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se os trechos do referido parecer na parte pertinente à presente consulta:

**Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.**

**Fundamentos**

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

[...]

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”.

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.

[...]

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

[...]

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

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

[...]

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

## II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

### 12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas

singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

[grifos nossos]

19. Assim, possível reconhecer que os dispêndios da pessoa jurídica OTM nacional relativos às subcontratações firmadas para a execução dos serviços de transporte (rodoviário e ferroviário) e de transbordo de cargas – a fim do fiel cumprimento de TMC específico que se subsuma ao disposto na Lei nº 9.611, de 1998 –, de fato, dão direito à apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade aplicável à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep.

20. Importa considerar, todavia, que os demais requisitos normativos e legais devem ser respeitados para que se adquira o direito ao crédito. Como, por exemplo, as vedações contidas no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (relativas à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição), e o regramento especial definido pelos §§ 19 e 20 do art. 3º, combinados com o art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

## Conclusão

21. Considerando todo o exposto, responde-se à consulente que as pessoas jurídicas operadoras de transporte multimodal nacional sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep podem apurar créditos, a título de insumos na prestação de serviço de transporte multimodal de cargas, em relação aos dispêndios com subcontratações firmadas com terceiros para a execução dos serviços de transporte rodoviário e ferroviário e de transbordo de cargas, sem o prejuízo da aplicação dos demais requisitos normativos e legais que disciplinam a matéria.

*Assinatura digital*  
PAULO HENRIQUE P. T. DANTAS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*  
FÁBIO BIGARELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*Assinatura digital*  
RODRIGO AUGUSTO V. DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

*Assinatura digital*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

*Assinatura digital*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit