



Solução de Consulta nº 337 - Cosit

Data 26 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas, desde que atendidas as demais exigências legais, é admitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os encargos de depreciação de tanque de combustível e de bomba de abastecimento, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para abastecer a frota de veículos que executa o transporte rodoviário de cargas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso. III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas, desde que atendidas as demais exigências legais, é admitido o desconto de créditos da Cofins sobre os encargos de depreciação de tanque de combustível e de bomba de abastecimento, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para abastecer a frota de veículos que executa o transporte rodoviário de cargas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III.

Relatório

A empresa acima identificada dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa que se dedica à prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas (intermunicipal, interestadual e internacional), logística em transportes, coletas e armazenamento de mercadorias.

3. Relata que, em razão do objeto da sua atividade, adquire combustível para sua frota de caminhões, apurando crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma dos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

4. Menciona que adquiriu de pessoa jurídica tanque para 15.000 litros de combustível e bombas de abastecimento de combustível, que foram incorporados ao ativo imobilizado.

5. Afirma que pode apurar crédito dessas aludidas contribuições com base nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

6. Ao final, questiona se pode uma prestadora de serviço de transporte rodoviário de carga descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de tanques de combustíveis e bombas de abastecimento, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para abastecimento da frota e, conseqüentemente, para a prestação de serviço de transporte.

Fundamentos

7. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que substituiu a Instrução Normativa nº 740, de 02 de maio de 2007.

8. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

9. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

10. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O art. 3º dessas leis estabeleceu os créditos passíveis de serem descontados na apuração das referidas contribuições, encontrando-se, em seu inciso VI, os créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, objeto da dúvida apresentada pela consulente.

11. A apuração dos créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado é feita, ordinariamente, com base nos encargos de depreciação incorridos no mês, conforme determina o inciso III do § 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e Lei n.º 10.833, de 2003, ambos de igual teor.

Lei n.º 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 n.º 497, de 2010)

(...)

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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 13 de maio de 2014)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre

o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2.º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 21/11/2005” (g.n)

12. É importante registrar que não é qualquer bem incorporado ao ativo imobilizado que gera direito à apuração de crédito das contribuições em comento, mas tão somente aquele bem adquirido para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

12.1. Acerca da utilização dos bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica apta a permitir a apuração de créditos com base no inciso VI do *caput* do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, a Solução de Consulta Cosit n.º 270, de 30 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, esclareceu o seguinte (transcrita apenas a parte relativa à Cofins):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM VIAGENS DE FUNCIONÁRIOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. COMPUTADORES.

Na modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins relativa a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (inciso VI do caput do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003) não se exige que o ativo seja aplicado diretamente “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, mas apenas que o ativo seja utilizado nessas atividades de maneira a contribuir para sua consecução, excluindo-se dessa modalidade de creditamento os ativos utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica (como administrativa, financeira, contábil, jurídica, limpeza, segurança, etc).

No caso de pessoa jurídica que desenvolve atividades técnicas relacionadas à engenharia (como desenhos, testes e análises) os dispêndios ocorridos para viabilizar e durante o deslocamento de funcionários até o local da prestação de serviços não podem ser considerados dispêndios com a aquisição de insumos, para fins do inciso II do caput do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003. Vinculada parcialmente à Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União de 14 de outubro de 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, II; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8.º, I, b.1, c/c § 4.º, I.

13. A dúvida suscitada pela consulente diz respeito ao transporte rodoviário de carga e à aquisição de tanque de combustível e de bomba de abastecimento. Em relação à atividade de transporte rodoviário de cargas, cabe notar que se trata de prestação de serviços cuja utilização de caminhão (bem incorporado ao ativo imobilizado) é imprescindível à sua realização. Logo, o tanque de combustível, bem como a bomba de abastecimento, utilizados

para abastecer os caminhões que irão executar o transporte rodoviário de cargas, atendem o requisito dos arts. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

14. Dessa forma, no caso específico da consulente, em relação à aquisição de tanque de combustível e da bomba de abastecimento, incorporados ao ativo imobilizado, é admitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os encargos de depreciação dos respectivos bens, desde que atendidas as demais exigências legais, tendo em vista que os mesmos foram adquiridos para abastecer a frota de veículos que executará o transporte rodoviário de cargas.

15. Com efeito, a IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 1º, estatui que o cálculo de créditos de Cofins sobre encargos de depreciação deve observar, no que couber, o disposto no art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, estabelece, como marco inicial da depreciação, a época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Confira-se, *in litteris*:

IN SRF nº 457, de 2004

“Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:

I - dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do § 1º do art. 1º;

II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º; ou

III - de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso II do § 2º do art. 1º.

§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.

§ 2º Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.

(...)

Art. 7º Considera-se efetuada a opção de que tratam os §§ 2º dos arts. 1º e 3º, de forma irrevogável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma neles prescritas.

(...)

§ 2º O critério adotado para a recuperação dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado deve ser o mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Art. 8º O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se exclusivamente para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 9º As pessoas jurídicas devem manter, durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos de que trata esta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.”

Lei nº4.506, de 1964

*Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do **desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.***

§ 1º A quota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem depreciable, atualizado monetariamente, observadas nos exercícios financeiros de 1965 e 1966, as disposições constantes do § 15 do artigo 3º da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964.

§ 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

(...)

§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

(...)(g.n)

15.1. Assim, a depreciação de um bem do imobilizado pressupõe o fato de que este bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e o reconhecimento de encargos dessa natureza é requisito para que se conceda o crédito a que alude o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

15.2. Vale dizer ainda sobre a possibilidade da apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil de bens – tal como previstos no art. 3º VI, e §14 da Lei nº 10.833, de 2003, supracitado, ou no art. 1º da Lei nº 11.744, de 17 de setembro de 2008, abaixo transcrito, - onde a apropriação de créditos não leva em consideração o prazo de depreciação do bem do imobilizado, mas prazos fixados em lei, que são disponibilizados ao contribuinte que adquirir esse bem de terceiros.

Lei nº 11.744, de 2008

“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: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

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

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente a 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011).”

Conclusão

16. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas, desde que atendidas as demais exigências legais, é admitido o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os encargos de depreciação de tanque de combustível e de bomba de abastecimento, incorporados ao ativo imobilizado, para abastecer a frota de veículos que executa o transporte rodoviário de cargas.

Assinado digitalmente
ÂNGELA MACHADO GÓES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

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 consulente.

Assinado digitalmente

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