



---

**Solução de Consulta nº 486 - Cosit**

**Data** 25 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. REVENDA DE MERCADORIAS. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS.

O serviço de transporte rodoviário de cargas é atividade prestada a terceiros que contratam o prestador para realização do serviço. Não se considera prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas a utilização de frota própria para a entrega de produtos revendidos por empresa comercial.

A apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, calculados sobre encargos de depreciação de caminhões e tanques refrigerados é permitida em relação às atividades empresariais de locação de tais bens para terceiros, de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, quando aludidos caminhões e tanques sejam utilizados diretamente em tais atividades.

Na hipótese da pessoa jurídica aferir receitas de transporte rodoviário de cargas com o uso de caminhões e tanques refrigerados que sejam também empregados em outras atividades que não permitam a apuração de créditos pelos encargos de depreciação, há que se proceder a rateio proporcional entre a receita bruta total obtida e a receita oriunda da atividade de serviços de transporte, caso a pessoa jurídica não mantenha controle que permita a apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito presumido na forma prevista pelos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade da Cofins poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e

retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável. O prazo extintivo para a apuração de créditos é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput* e §§ 1º a 4º, 7º e 8º, e 19 e 20; Lei nº 11.442, de 2007.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. REVENDA DE MERCADORIAS. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS.

O serviço de transporte rodoviário de cargas é atividade prestada a terceiros que contratam o prestador para realização do serviço. Não se considera prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas a utilização de frota própria para a entrega de produtos revendidos por empresa comercial.

A apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, calculados sobre encargos de depreciação de caminhões e tanques refrigerados é permitida em relação às atividades empresariais de locação de tais bens para terceiros, de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, quando aludidos caminhões e tanques sejam utilizados diretamente em tais atividades.

Na hipótese da pessoa jurídica aferir receitas de transporte rodoviário de cargas com o uso de caminhões e tanques refrigerados que sejam também empregados em outras atividades que não permitam a apuração de créditos pelos encargos de depreciação, há que se proceder a rateio proporcional entre a receita bruta total obtida e a receita oriunda da atividade de serviços de transporte, caso a pessoa jurídica não mantenha controle que permita a apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito presumido na forma prevista pelos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável. O prazo extintivo para a apuração de créditos é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados, tanto para apuração quanto para utilização mediante

dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput* e §§ 1º a 4º, 7º e 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput* e §§ 1º, 19 e 20, c/c art. 15, II; Lei nº 11.442, de 2007.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

INEFICÁCIA – LITERALIDADE - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING).

Não produz efeitos a consulta quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei, ou quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, V; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, V; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, VI e VIII; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX e XI.

## Relatório

1. A interessada, acima identificada, informando explorar o ramo de atividade de distribuição de produtos refrigerados derivados de leite, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. Esclarece que, para consecução de seus objetivos sociais, efetua *“transporte rodoviário de cargas, através de caminhões equipados com refrigeradores para manter a temperatura ideal para o transporte de produtos derivados do leite, tais como: queijos, requeijões, leites, iogurtes, bebidas e compostos lácteos, dentre outros”*. E, que, sendo sujeita às sistemáticas de não cumulatividade das contribuições sociais antes referidas, entende possível descontar créditos *“calculados sobre os encargos de depreciação de veículos, caminhões e carrocerias utilizados no transporte rodoviário de produtos refrigerados”*, pretendendo ainda, valer-se do disposto no *“art. 3º, § 4º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que observado o prazo prescricional quinquenal, para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”*.
3. Ainda, afirma que eventualmente *“subcontrata transportadores autônomos e empresas optantes pelo SIMPLES para realizar a atividade de transporte rodoviário de cargas”*, deduzindo daí que *“também pode passar a descontar os créditos presumidos da Contribuição para o PIS e da COFINS”* previstos no art. 3º, §§ 19 e 20 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pretendendo igualmente *“apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”*.

4. Em outro tópico, diz “adquirir veículos e carrocerias refrigeradas, que, na maioria das vezes, é adquirida através de LEASING (ARRENDAMENTO MERCANTIL)”, pelo que pretende “passar a descontar os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS decorrentes das contraprestações de arrendamento mercantil”, além de “apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”, desde que observado “o prazo prescricional quinquenal”.

5. Finaliza indagando, *in verbis*:

*1º) Está correto o entendimento da Consulente de que, por ser optante pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro real e sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições sociais, pode descontar os créditos da Contribuição para o PIS (Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso VI, § 1º, inciso III) e da COFINS (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso VI, § 1º, inciso III) calculados sobre os encargos de depreciação? Está correto o entendimento de que os créditos que não foram descontados nos últimos 5 (cinco) anos poderão ser apropriados imediatamente, em virtude do disposto no art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003?*

*2º) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, por ser optante pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro real e sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições sociais, pode descontar os créditos presumidos no valor equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor das alíquotas das referidas contribuições (Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 18 e 19 e 15, inciso II) calculados sobre os valores pagos às transportadoras optantes pelo SIMPLES-Nacional e aos transportadores autônomos? Está correto o entendimento de que os créditos que não foram descontados nos últimos 5 (cinco) anos poderão ser apropriados imediatamente, em virtude do disposto no art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003?*

*3º) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, por ser optante pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro real e sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições sociais, pode descontar os créditos da Contribuição para o PIS (Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso V) e da COFINS (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso V) calculados sobre os valores pagos a título de contraprestações de arrendamento mercantil? Está correto o entendimento de que os créditos que não foram descontados nos últimos 5 (cinco) anos poderão ser apropriados imediatamente, em virtude do disposto no art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003?*

## Fundamentos

6. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a solução de consulta 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.

7. Faz-se necessário, inicialmente, estabelecer a natureza exata da atividade que a consulente descreve como “*transporte rodoviário de cargas*”, posto que, em face da sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, um mesmo gasto pode ensejar a apuração de créditos ou não, a depender da forma como estruturada atividade empresarial do contribuinte.

8. Extraí-se do Contrato Social juntado aos autos:

*CLÁUSULA TERCEIRA: O objeto Social da Sociedade é a comercialização e a distribuição de produtos alimentícios; comércio atacadista de leite e laticínios; representação comercial remunerada sob a forma de comissão (operação em conta alheia), especialmente de produtos do gênero alimentício e o transporte rodoviário de cargas.*

8.1 Como se vê, o “*transporte rodoviário de cargas*” é atividade prevista expressamente pelo Contrato Social da interessada como um dos seus objetivos empresariais. Há que se distinguir, entretanto, o transporte realizado em benefício próprio e o transporte realizado como prestação de serviços para terceiros.

8.2 É de se supor que a consulente, na consecução de suas atividades de “*comercialização e distribuição de produtos alimentícios*” ou “*comércio atacadista de leite e laticínios*”, por exemplo, utilize-se de frota própria de veículos para efetuar a entrega dos produtos que revende. Tal não se configura como prestação de serviços de “*transporte rodoviário de cargas*” e, conseqüentemente, não autoriza a apuração de determinados créditos, como se verá a seguir.

9. As sistemáticas não cumulativas de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 2003, antes citadas, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta SC se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não cumulativa:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

[...]

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

[...]

*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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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).*

*§ 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;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 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;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*[...]*

*§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

§ 20. *Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, 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 § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

[...]

*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)*

9.1 Tais disposições se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito.

10. Pretende a interessada descontar créditos com base no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, do mesmo artigo, calculados sobre os encargos de depreciação dos “caminhões e tanques refrigerados para serem utilizados no transporte rodoviário dos produtos refrigerados”. Esta é uma das hipóteses em que se faz necessário distinguir a utilização dos veículos e tanques de acordo com atividade efetiva, conforme mencionado anteriormente.

10.1 Veja-se que a previsão legal diz respeito a “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”. Ou seja, os bens que admitem a apuração de créditos, além de estarem incorporados ao ativo imobilizado, devem ter sido fabricados ou adquiridos para utilização numa das atividades previstas: “locação a terceiros”, “utilização na produção de bens destinados à venda”, “prestação de serviços”.

10.2 Em outras palavras, se a consulente utiliza os veículos e tanques para entregar a seus clientes as mercadorias que revende, não está locando tais veículos e tanques a terceiros, nem utilizando-os para produzir bens destinados à venda, nem prestando serviços a terceiros.

10.3 A atividade de “transporte rodoviário de cargas” pressupõe um terceiro que contrate o prestador dos serviços para transportar bens de propriedade dele, terceiro. É atividade regulada pela Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007, que a define como atividade econômica “de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência”, que depende de “prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas – RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT”.

10.3.1 Dessa forma, a consulente somente poderá apurar créditos em relação aos encargos de depreciação dos caminhões e tanques refrigerados na hipótese de utilizá-los para a prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, na forma disciplinada pela aludida Lei nº 11.442, de 2007.

10.4 Cabe também salientar, que, prevendo a possibilidade de uso dos caminhões e tanques refrigerados para uso concomitante em ambas as atividades — entrega de bens revendidos e prestação de serviços de transporte para terceiros —, deverá ocorrer a apuração de créditos apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas obtidas com a prestação de serviços de transporte para terceiros. Caso a interessada não mantenha controle que permita a apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, poderá ser realizado um rateio proporcional entre a receita bruta total e a receita obtida com os serviços de transporte, por aplicação analógica do disposto no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Da mesma forma, a segunda indagação da consulente diz respeito à atividade de “*transporte rodoviário de cargas*”, agora tratando da “*subcontratação de transportadores autônomos e empresas optantes pelo SIMPLES*”.

11.1 Na mesma linha da fundamentação anterior, somente se pode entender que a interessada subcontrate o transporte caso efetivamente atue como um transportador rodoviário de cargas, consoante previsão da Lei nº 11.442, de 2007, antes citada. Se os “*transportadores autônomos e empresas optantes pelo SIMPLES*”, cujos serviços diz utilizar, forem contratados para entregar a seus clientes as mercadorias que revende, não se trata de subcontratação de transporte, mas, de uma contratação de serviços de transporte. Se for esse o caso, poderá apurar créditos com base em outra hipótese, a prevista no art. 3º, IX, antes transcrito, da Lei nº 10.833, de 2003: frete na operação de venda. Evidentemente, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, como por exemplo, a exigência de que o ônus seja por ela suportado.

11.2 Entretanto, caso a consulente seja contratada por terceiros para realizar serviços de transporte rodoviário de cargas e venha a subcontratar tais serviços junto a transportadores autônomos ou empresas de transporte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), poderá descontar crédito presumido na forma prevista nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcritos.

12. No último tópico da consulta, a interessada indaga a respeito do “*art. 3º, inciso V da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso V da Lei nº 10.833/2003*”, que tratam da possibilidade de créditos sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil. No entanto, não é possível inferir qual seja a dúvida da consulente sobre o assunto.

12.1 A interessada afirma “*adquirir veículos e carrocerias refrigeradas, que, na maioria das vezes, é adquirida através de LEASING (ARRENDAMENTO MERCANTIL)*”. Afirma, ainda, entender “*que também pode passar a descontar os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS decorrentes das contraprestações de arrendamento mercantil*”. Porém, não demonstra qual a dúvida que pretende ver esclarecida.

12.1.1 Os dispositivos apontados são literais em afirmar a possibilidade de creditamento na hipótese apontada, como se vê pelo art. 3º, V, da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito. O art. 3º, V, da Lei nº 10.637, de 2002, ostenta idêntica redação:

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

[...]

*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)*

[...]

12.2 Portanto, é evidente que, obedecidos todos os requisitos legais, existe a possibilidade de apuração dos créditos pretendidos. Diante da literalidade da disposição legal e da falta de informações sobre a natureza da dúvida da consulente, impõe-se a declaração da ineficácia da consulta neste tópico, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

[...]

*IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

[...]

*XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;*

[...]

12.2.1 Tais disposições se coadunam com o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal:

*Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:*

[...]

*VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

[...]

*VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.*

13. Finalmente, quanto ao desdobramento das questões apresentadas, ou seja, a possibilidade aplicação do “disposto no art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que observado o prazo prescricional quinquenal, para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”, nenhum óbice existe à pretensão da consulente. Se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando cabíveis, como as Declarações de Débitos e Créditos

Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), além da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.

13.1 O prazo extintivo a ser observado é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados tais créditos, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento.

## Conclusão

14. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

- a) o serviço de transporte rodoviário de cargas é atividade prestada a terceiros que contratam o prestador para realização do serviço. Não se considera prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas a utilização de frota própria para a entrega de produtos revendidos por empresa comercial;
- b) a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre encargos de depreciação de caminhões e tanques refrigerados é permitida em relação às atividades empresariais de locação de tais bens para terceiros, de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, quando aludidos caminhões e tanques sejam utilizados diretamente em tais atividades;
- c) na hipótese da pessoa jurídica aferir receitas de transporte rodoviário de cargas com o uso de caminhões e tanques refrigerados que sejam também empregados em outras atividades que não permitam a apuração de créditos pelos encargos de depreciação, há que se proceder a rateio proporcional entre a receita bruta total obtida e a receita oriunda da atividade de serviços de transporte, caso a pessoa jurídica não mantenha controle que permita a apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração;
- d) na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá descontar crédito presumido na forma prevista pelos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;
- e) na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável;
- f) o prazo extintivo para a apuração de créditos é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento;

g) deve ser declarada a ineficácia da consulta em relação ao creditamento sobre despesas com arrendamento mercantil, haja vista a literal disposição da lei sobre o assunto e por não haver elementos suficientes na peça de consulta para estabelecer a exata natureza da dúvida que ensejou a consulta.

*Assinado digitalmente*

ARLEI ROBERTO MOTA

Auditor-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 Coordenação de Tributo sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Cosit.

*Assinado digitalmente*

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF09

*Assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF07

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 e declaro a ineficácia em relação ao tópico que indaga acerca de créditos sobre despesas com arrendamento mercantil. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit