



---

## Solução de Consulta nº 7 - Cosit

**Data** 27 de janeiro de 2015

**Processo**

**Interessado** .

**CNPJ/CPF**

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

**CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.**

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e §§ 1º, III, e 14; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.

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

**CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.**

A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 14, c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.

## Relatório

A interessada, acima identificada, informando explorar como ramos de atividade “a) o aluguel de carros; e b) a gestão de participações societárias no Brasil e no Exterior”, dirige-se à 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 (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informando submeter-se “ao regime de incidência não cumulativa para apuração e recolhimento das contribuições ao PIS/COFINS”, transcreve o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, citando ainda o art. 3º, VI da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para destacar que o art. 3º, § 1º, III, da mesma lei, “estabelece que o crédito a que se refere o inciso VI será determinado mediante a aplicação das alíquotas previstas” nas citadas leis “sobre os encargos de depreciação dos bens incorridos no mês”.

2.1 Acresce que a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, “introduziu o § 14 ao art. 3º da Lei nº 10.833/03”, a fim de possibilitar o crédito relativo ao aludido art. 3º, VI, se dê “no prazo de 04 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas pertinentes (1,65% e 7,6%) sobre a quantia correspondente a 1/48 avos do valor de aquisição do bem”.

3. Defende o entendimento de que “poderá efetuar o cálculo dos créditos de PIS/COFINS referentes à depreciação dos veículos novos adquiridos no mercado interno, incorporados ao seu ativo imobilizado, e destinados à locação a terceiros, no prazo de 04 (quatro) anos, considerando a taxa mensal de 1/48 avos”. Transcreve ementa da Solução de Consulta (SC) nº 10, de 9 de fevereiro de 2011, exarada pela 6ª Região Fiscal (RF) desta RFB, que entende respaldar seu entendimento, afirmando que a solução empregada é também aplicável ao seu caso, posto que “o contexto fático e jurídico são idênticos”.

3.1 Finalizando, indaga:

---

*Se está correto o seu entendimento no sentido de que poderá efetuar o cálculo dos créditos de PIS e COFINS referentes à depreciação dos veículos novos adquiridos no mercado interno, incorporados ao seu ativo imobilizado e destinados à locação a terceiros, no prazo de 04 (quatro) anos, considerando a taxa mensal de 1/48 avos?*

## Fundamentos

4. A sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins diverge em inúmeros aspectos daquelas relativas a outras exações tributárias, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das principais diferenças está no fato de no regime não cumulativo das contribuições sociais não ser uma não cumulatividade plena, como nos impostos citados.

4.1 Os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com a incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência; Assim é que, por exemplo, o crédito da Cofins pode ser apurado à alíquota de 7,6% ainda que na operação anterior a incidência tenha se dado por alíquota menor (3% se o contribuinte fosse sujeito à incidência cumulativa da Cofins, ou menor ainda se optante pelo Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).

4.2 O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido — ou, em outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.

4.3 Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela consultante. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses referidas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

4.3.1 Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições, de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.

5. O aludido art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece:

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

*[...]*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na*

*produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/05)*

[...]

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

[...]

*III - **dos encargos de depreciação** e amortização **dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput**, incorridos 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)*

[...]

*§ 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 nº 10.865/04)*

[...]

*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)*

[...] (Sem os destaques no original).

5.1 As hipóteses transcritas aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep, seja por expressa previsão contida em dispositivos análogos da Lei nº 10.637, de 2002, seja por comando do art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, também transcrito.

5.2 Como anteriormente mencionado, o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da Cofins permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos.

6. No caso específico trazido à análise, pretende a Consulente apurar créditos em relação aos veículos incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados para locação a terceiros, utilizando-se da faculdade inculpada no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito. Ou seja, pretende apropriar os créditos referentes a tais veículos no prazo opcional de quatro anos, aplicando as alíquotas das contribuições sociais sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição a cada mês.

7. Quando efetuada a apuração dos créditos com base no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, a Lei nº 10.833, de 2003, admite os créditos para “*máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros*”, dentre outras possibilidades de destinação. Assim, os respectivos encargos de depreciação de tais bens admitirão os créditos, calculados pelas mesmas alíquotas usadas para determinar-se os valores devidos aos respectivos títulos.

7.1 Quando efetuada com base no art. 3º, VI, c/c § 14, no entanto, a opção oferecida não trata mais de “*máquinas, equipamentos e outros bens*”, mas, apenas de “*máquinas e equipamentos*”. Assim, o deslinde da questão passa exatamente por definir se os veículos estão incluídos nessa expressão “*máquinas e equipamentos*”.

8. Não há que se negar que um veículo possa ser entendido como uma máquina, ou mesmo, *lato sensu*, um equipamento. Entretanto, a matéria que deve ser analisada não é esta, mas, sim, esclarecer se o legislador, ao permitir os créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre a “*aquisição de máquinas e equipamentos*”, pretendeu também alcançar os veículos entre eles.

9. Analisando a legislação tributária, constata-se que a todo o momento que o legislador quis se referir a veículos ele foi específico, escreveu “*veículos*”. A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais aceções:

*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).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

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

[...]

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/05)*

[...] (Sem os destaques no original).

9.1 Como se vê, o legislador é específico em mencionar *máquinas, equipamentos, veículos, outros bens*, não fazendo emprego dos termos aleatoriamente. A legislação tributária não demonstra, seja em atos legais, seja em atos normativos, entender que um termo se confunda com outro. À guisa de ilustração, apresentam-se alguns exemplos mais, em relação a atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

9.1.1 Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (sem os destaques no original):

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00,*

8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 3º [...]

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

#### 9.1.2

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

[...]

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[...]

§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

[...]

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta

*Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

[...]

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

[...]

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)*

[...]

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1<sup>ª</sup>a 3<sup>ª</sup>, 5<sup>ª</sup>a 10, 17 e 19 do art. 8<sup>º</sup> desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

[...]

*§ 7<sup>º</sup>O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1<sup>º</sup>da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

*Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.*

[...]

### 9.1.3

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

*Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de:(Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

[...]

*§ 7<sup>º</sup>O Poder Executivo relacionará as máquinas, equipamentos e bens objetos da suspensão referida no **caput** deste artigo.*

[...]

*§ 10. Os veículos adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pelo órgão competente do Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

[...]

### 9.1.4

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

*Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:*

[...]

*II – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;*

9.2 Transcreve-se, ainda, trechos de outros diplomas legais, concernentes a outros tributos:

9.2.1 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), que regulamenta o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ):

*Art.62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).*

[...]

*§2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):*

[...]

*III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e **equipamentos, máquinas, motores, veículos** de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;*

[...] (Sem os destaques no original).

9.2.2 Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), que regulamenta o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):

*Art.48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:*

[...]

*II - as **máquinas, os equipamentos, os veículos**, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º);*

[...]

*Art.54. São isentos do imposto:*

[...]

*XIII - os **veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos**, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º);*

[...]



*Art.135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1º, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº7, de 7 de setembro de 1970, nº8, de 3 de dezembro de 1970, e nº70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria(Lei nº9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).*

*§1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):*

*I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;*

*II - caminhonetas, furgões, picapes e **veículos** automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;*

*III - **veículos** automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, **veículos** terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;*

*IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;*

*V - tratores, **máquinas** rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;*

*VI - carroçarias para veículos automotores em geral;*

*[...] (Sem os destaques no original).*

9.2.3 Decreto nº 6.582, de 26 de setembro de 2008, que regulamenta os §§ 7º e 8º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 2004:

*Art.1º Fica estabelecida, na forma do Anexo I, a relação de **máquinas, equipamentos e bens** de que trata o § 7º do art. 14 da Lei nº11.033, de 21 de dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO.*

*Art.2º Fica estabelecida, na forma do Anexo II, a relação de **bens** de que trata o § 8º do art. 14 da Lei nº11.033, de 2004, aos quais é aplicável o REPORTO.*

*Art.2º-A. Os **bens** relacionados nos Anexos I e II poderão ser adquiridos no mercado interno ou importados, nos termos do art. 14 da Lei nº11.033, de 21 de dezembro de 2004, por qualquer beneficiário do REPORTO.(Incluído pelo Decreto nº 7.297, de 2010).*

*[...] (Sem os destaques no original).*

9.3 Da mesma forma, os atos disciplinadores emanados desta RFB (sem os destaques nos originais):

9.3.1 Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004:

*Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

[...]

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

[...]

II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;

### 9.3.2

Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

[...]

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

[...]

e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;

[...]

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

[...]

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

[...]

Art. 24

[...]

§1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, máquinas, veículos, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas §1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, máquinas, veículos, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada Lei nº 10.485, de 2002, as sociedades cooperativas devem apurar os créditos a descontar mediante a utilização dos percentuais previstos na legislação específica aplicável à matéria.

### 9.4

A mesma constância no emprego dos termos é observada também nos demais atos da Administração Tributária, podendo-se citar, exemplificativamente, o Ato Declaratório SRF nº 48, de 11 de maio de 1998, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 13 de maio de 1998.

10. Dos exemplos transcritos, os quais não esgotam uma lista exemplificativa, verifica-se que sempre que a legislação tributária pretende alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente e, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo **veículos** aparece junto com eles, como é o caso de **máquinas** ou de **equipamentos**, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

11. Dessa sorte, tem-se que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão “*máquinas e equipamentos*”, não alcançam os veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Quanto à SC nº 10-SRRF06/Disit, de 2011, cuja ementa foi transcrita pela Consulente, expendeu de fato entendimento contrário ao aqui exarado, especialmente por não ter analisado se a expressão “*máquinas e equipamentos*” poderia ou não incluir os veículos. A análise ali realizada ateu-se somente a outros aspectos da legislação.

12.1 Em sentido diametralmente oposto, a SC nº 27-SRRF07/Disit, de 13 de março de 2013, assim decidiu:

*TRANSPORTE DE CARGA DE TERCEIROS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. NÃO CUMULATIVIDADE. VEÍCULOS. CRÉDITO. APURAÇÃO.*

*Os bens incorporados ao ativo imobilizado passíveis de gerar crédito da Cofins não cumulativa, relativamente aos encargos de depreciação, são aqueles adquiridos para locação a terceiros, ou para utilização diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Os encargos de depreciação devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação - variável de acordo com o prazo de vida útil do bem - fixada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, e nº 130, de 1999.*

*A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 da Lei nº 10.865, de 2004, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados nas atividades da empresa, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.*

12.2 Na mesma linha, a SC nº 168-SRRF08/Disit, de 29 de julho de 2013, em cujas ementas se lê:

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. INAPLICABILIDADE.*

*O arcabouço legal da Cofins estabelece explícita distinção entre ‘máquinas’ e ‘veículos’. Por si, tal distinção já inviabiliza a aplicação do §14 do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, a ‘veículos’, conhecida a impossibilidade de interpretação extensiva de dispositivos tributários de caráter desoneratório. Em adição, o fato de o legislador, no próprio §14, ao fazer remissão ao § 1º, III, daquele mesmo art. 3º, em lugar de contemplar o completo conjunto de bens alcançado por esse inciso ao qual remete, haver restringido de forma expressa seu alcance apenas às “máquinas e equipamentos” por ele alcançados, aponta de forma eloquente seu intuito de que os “outros bens” contemplados por aquele § 1º, III, dentre os quais se encontram os ‘veículos’, não fruam da possibilidade de depreciação acelerada estabelecida naquele § 14.*

12.3 E, ainda, a SC nº 43-SRRF01/Disit, de 4 de setembro de 2013, dispôs da seguinte forma:

*AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS). VALOR DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A forma de cálculo do crédito da Cofins à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição das máquinas e equipamentos, prevista no art. 3º, § 14, da Lei nº 10.833/2003, não é aplicável quando da aquisição de outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no caso, veículos.*

13. Ressalte-se que a 8ª RF já interpôs Representação de Divergência — Representação SRRF08/Disit nº 2/2013 — cujo objeto foi a divergência verificada com a SC nº 10, de 2011 da 6ª RF, mencionada pela Consultante. Referida Representação de Divergência gerou o processo eletrônico nº 10880.722979/2013-99, que se encontra nesta Cosit para apreciação.

14. Por fim, importante sublinhar que em relação aos veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, utilizados na atividade de locação a terceiros, estes não ensejam a possibilidade de constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com fundamento nas hipóteses de apuração previstas sobre o valor de aquisição, tanto na forma do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (48 meses) como do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 (imediatamente).

15. Todavia, é admissível a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente a veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, com base nos correspondentes encargos mensais de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, respectivamente, uma vez que esta hipótese de crédito alcança além das máquinas e equipamentos, outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

16. Ressalte-se que na hipótese de alienação de bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam gerando créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não será admitida a apuração de créditos a partir do mês seguinte ao da alienação. Isto porque o bem não mais será utilizado pela pessoa jurídica alienante na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

## **Conclusão**

17. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consultante que a opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 da Lei nº 10.865, de 2004, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados nas atividades da empresa, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

18. Todavia, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a estes bens, com base nos encargos de depreciação incorridos mensalmente, por se amoldar à hipótese prevista no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, alcançando além das máquinas e equipamentos, os veículos automotores.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
ARLEI ROBERTO MOTA  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Cosit.

Assinado digitalmente  
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit 9ª RF

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

Assinado digitalmente  
JOÃO HAMILTON RECH  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente  
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta