



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 5 - Cosit

**Data** 27 de março de 2017

**Origem** DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 1ª REGIÃO FISCAL

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

As disposições do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, alcançam exclusivamente a venda de veículos automotores usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

A expressão “veículo automotor” utilizada no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, deve ser interpretada em conformidade com as conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997.

Os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

Diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, inclusive os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi.

O art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, não exige que as pessoas jurídicas declarem em seus atos constitutivos terem como objeto a compra e venda de veículos automotores por meio de uma fórmula linguística específica, permitindo-se a aplicação do dispositivo a pessoas jurídicas cujos atos constitutivos apresentem expressões que indiquem claramente que um de seus objetivos sociais é a comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados”, “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, Anexo I; Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 10, §§ 4º a 6º, e 108, V; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 23, VIII.

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

As disposições do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, alcançam exclusivamente a venda de veículos automotores usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

A expressão “veículo automotor” utilizada no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, deve ser interpretada em conformidade com as conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997.

Os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

Diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, inclusive os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi.

O art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, não deve ser interpretado literalmente na parte em que exige, para sua aplicação, que as pessoas jurídicas “tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores”, permitindo-se a aplicação do dispositivo a pessoas jurídicas cujos atos constitutivos apresentem expressões que indiquem claramente que um de seus objetivos sociais é a comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados” “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, Anexo I; Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 10, §§ 4º a 6º, e 108, V; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 23, VIII.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

As disposições do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, alcançam exclusivamente a venda de veículos automotores usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

A expressão “veículo automotor” utilizada no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, deve ser interpretada em conformidade com as conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997.

Os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

Diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, inclusive os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi.

O art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, não deve ser interpretado literalmente na parte em que exige, para sua aplicação, que as pessoas jurídicas “tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores”, permitindo-se a aplicação do dispositivo a pessoas jurídicas cujos atos constitutivos apresentem expressões que indiquem claramente que um de seus objetivos sociais é a

comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados” “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei n.º 9.503, de 23 de setembro de 1997, Anexo I; Instrução Normativa SRF n.º 152, de 16 de dezembro de 1998.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

As disposições do art. 5º da Lei n.º 9.716, de 1998, alcançam exclusivamente a venda de veículos automotores usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

A expressão “veículo automotor” utilizada no art. 5º da Lei n.º 9.716, de 1998, deve ser interpretada em conformidade com as conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei n.º 9.503, de 23 de setembro de 1997.

Os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei n.º 9.716, de 1998.

Diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei n.º 9.716, de 1998, inclusive os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi.

O art. 5º da Lei n.º 9.716, de 1998, não deve ser interpretado literalmente na parte em que exige, para sua aplicação, que as pessoas jurídicas “tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores”, permitindo-se a aplicação do dispositivo a pessoas jurídicas cujos atos constitutivos apresentem expressões que indiquem claramente que um de seus objetivos sociais é a comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados” “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei n.º 9.503, de 23 de setembro de 1997, Anexo I; Instrução Normativa SRF n.º 152, de 16 de dezembro de 1998.

## **Relatório**

Trata-se de consulta interna sobre a interpretação da legislação tributária formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª Região Fiscal (Disit/SRRF1ªRF).

2. A consulente pondera e questiona o seguinte:

*As unidades da RFB ... firmaram o entendimento de que o conceito de “veículo automotor” a que se refere o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, é abrangente e inclui alguns “veículos” classificados em capítulos diversos do capítulo 87 da TEC (NCM) e da TIPI.*

*(...)Ou seja, a definição abarca inclusive máquinas e equipamentos para construção e para uso agrícola classificados no capítulo 84 da TIPI e TEC. Por exemplo: pá carregadeira, empilhadeira, retroescavadeira, escavadeira, moto niveladora, rolo compressor, máquina de terraplanagem e colheitadeira, quando dotadas de sistema de autopropulsão.*

*(...)*

*De modo diverso, esta Disit/SRRF01, atualmente, posiciona-se no sentido de que o entendimento adotado pelas Disit, em geral, encontra-se ampliado e extrapola o conceito de “veículo automotor” adotado pelo anexo do Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 1997) e pela Lei nº 8.132, de 1990, que alterou a redação do art. 2º da Lei nº 6.729, de 1979...*

*(...)*

*Por todo o exposto, solicita-se que a Cosit posicione-se em relação ao alcance e à definição da expressão “veículos automotores”, que consta do art. 5º da Lei nº 9.716/1998.*

*Outra dúvida diz respeito ao modo de divulgar o comércio de veículo no contrato social. Nesse ponto, entende-se que, para usufruir da forma de tributação instituída pelo artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, as empresas devem fazer constar expressamente em seu objeto social, devidamente declarado em seus atos constitutivos, a “compra e venda/comércio de veículos automotores” ou a indicação específica para o tipo de veículo efetivamente comercializado (por exemplo, “tratores”).*

*Ou seja, a Disit/SRRF01 entende que informações genéricas como “comércio de máquinas e implementos agrícolas”, “comércio de máquinas para construção” ou “comércio de máquinas e equipamentos de transporte” não satisfazem a exigência legal.” (grifos no original)*

## Fundamentos

3. Conforme relatado, as questões apresentadas pela consulente são as seguintes:

- a) abrangência da expressão “veículos automotores” constante do art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, notadamente acerca da continência ou não de máquinas e equipamentos para construção e para uso agrícola classificados no capítulo 84 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi) ou da Tarifa Externa Comum (TEC);

b) modo de divulgação das atividades da pessoa jurídica em seus atos constitutivos para cumprimento das formalidades exigidas pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

4. Contextualizando a matéria discutida, o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, estabelece o seguinte:

*“Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.*

*Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.”(grifou-se)*

5. Perceba-se que as disposições do transcrito dispositivo alcançam apenas o comércio de veículos usados adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

6. Os principais efeitos tributários de tais disposições estão disciplinados na Instrução Normativa SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998, exceto em relação à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que estão disciplinadas na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e na Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004:

Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998:

*“Art. 1º A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, deverá observar, quanto à apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, o disposto nesta Instrução Normativa.*

*Art. 2º Nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, o valor a ser computado na determinação mensal das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, pagos por estimativa, da contribuição para o PIS/PASEP e da contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.*

*§ 1º Na determinação das bases de cálculo de que trata este artigo será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.*

*§ 2º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Instrução Normativa, é o preço ajustado entre as partes. (Revogado(a) em Parte pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002)*

*Art. 3º A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os demonstrativos de apuração das bases de cálculo a que se refere o artigo anterior.*

*Art. 4º As disposições desta Instrução Normativa aplicam-se exclusivamente para efeitos tributários.”*

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002:

*“Art. 10 (...)*

*(...)*

*§ 4º A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.*

*§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.*

*§ 6º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 4º e 5º, é o preço ajustado entre as partes.*

*(...)*

*Art. 108. Ficam formalmente revogados, sem interrupção de sua força normativa:*

*(...)*

*V - o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, e nº 152, de 16 de dezembro de 1998, quanto à determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”*

Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004:

*“Art. 23. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833, de 2003, não se lhes aplicando as disposições desta Instrução Normativa:*

*(...)*

*VIII - as receitas relativas às operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, quando auferidas por pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores;”*

### **Abrangência da expressão “veículos automotores”**

7. Analisando-se todo o arcabouço normativo, verifica-se que a melhor fonte de definição para a expressão “veículos automotores” presente no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, encontra-se nas conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, especialmente em razão de se tratar de Lei específica e anterior.

8. Deveras, desde há muito as diversas unidades da RFB têm utilizado o Código de Trânsito Brasileiro como fonte principal para a interpretação da expressão em voga, conforme se observa nas seguintes decisões (transcritas as ementas nas partes relativas à Cofins ou ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)):

Solução de Consulta Disit/SRRF9ªRF n.º 369, de 19 de outubro de 2007 (DOU de 06/11/2007)

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.*

*As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.*

*Para esse fim, os tratores agrícolas são considerados veículos automotores e a compra e venda de tratores usados (exceto os implementos eventualmente acoplados) podem ser equiparados, para fins tributários, à operação de consignação.*

*Na determinação da base de cálculo estimada do IRPJ aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo automotor.*

*(...)*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*

*As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de tratores, poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de tratores usados adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.*

*As receitas oriundas dessas transações ficam sujeitas ao regime cumulativo de apuração da Cofins, cuja base de cálculo será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo.*

*Não há incidência da Cofins sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. No entanto, os juros incidentes sobre o indébito são receitas novas, incidindo sobre eles a Cofins, que, no regime não-cumulativo, tem a alíquota reduzida a zero. A alíquota zero de Cofins aplica-se também às pessoas jurídicas que submetem apenas parte de suas receitas ao regime da não-cumulatividade.”*

Solução de Consulta Cosit n.º 58, de 20 de fevereiro de 2014 (DOU de 10/03/2014) (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB)

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*EMENTA: COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES USADAS. VEÍCULOS AUTOMOTORES. EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por não serem consideradas veículos automotores, as vendas de embarcações usadas não se equiparam, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, às*

*operações de consignação. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.716, de 1998, art. 5.º; e IN SRF 152, de 1998, art. 2.º.*

Solução de Consulta Cosit n.º 56, de 27 de fevereiro de 2015 (DOU de 13/04/2015) (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*EMENTA: COMÉRCIO DE AERONAVES USADAS. OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*As operações de venda de aeronaves usadas, adquiridas para revenda, não poderão ser equiparadas, para efeitos tributários, a operações de consignação.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.716, de 1998, art. 5.º; IN SRF n.º 152, de 1998; IN SRF n.º 247, de 2002, art. 10; Lei n.º 9.503, de 1997, Anexo I; Lei n.º 7.565, de 1986, art. 106.*

9. Ademais, também o E. Tribunal Superior de Justiça já se manifestou pela adoção do Código de Trânsito Brasileiro como fonte principal de interpretação da expressão “veículo automotor” constante do art. 5.º da Lei n.º 9.716, de 1998:

RECURSO ESPECIAL REsp 1403612 / SC; 2013/0306808-6 ; Relator(a): Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 01/12/2015; Data da Publicação/Fonte: DJe 09/12/2015

*EMENTA: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. RECEITA BRUTA. VENDA DE EMBARCAÇÕES NOVAS E USADAS. OBJETO SOCIAL. SÚMULA N. 7/STJ. CONCEITO DE “VEÍCULO AUTOMOTOR”. ART. 5.º DA LEI N. 9.716/98.*

(...)

*2. O faturamento da empresa que aceita a entrega de um "barco usado" como parte do pagamento de um "barco novo" que vendeu é composto pelo valor pago em dinheiro pelo "barco novo" somado ao valor do "barco usado" que aceitou. Em outro momento, quando da venda do "barco usado" pela empresa a terceiro, ele irá gerar novo faturamento correspondente a seu valor de venda. Havendo dois fatos impositivos diversos (venda de barco novo e venda de barco usado), não há que se falar em bitributação.*

(...)

*4. Inaplicável o regime previsto no art. 5.º da Lei n.º 9.716/98, pois: (a) não há qualquer contrato estimatório ou de consignação firmado entre o particular que entrega seu "barco usado" e a empresa adquirente (Súmula n. 7/STJ); (b) o objeto social, declarado nos atos constitutivos da empresa não alberga a compra e venda de veículos automotores (no caso, comércio de embarcações - Súmula n. 7/STJ); e (c) para fins tributários, a expressão "veículo automotor", utilizada no art. 5.º da Lei n.º 9.716/98 e definida pelo Anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n. 9.503, de 23 de setembro de 1997) não compreende "embarcações", mas apenas veículos utilizados para o transporte viário.*

(...)"(grifou-se)

10. Firmada essa premissa interpretativa, resta analisar as disposições do Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro pertinentes ao caso em análise:

*ANEXO I**DOS CONCEITOS E DEFINIÇÕES*

*Para efeito deste Código adotam-se as seguintes definições:*

*(...)*

*TRATOR - veículo automotor construído para realizar trabalho agrícola, de construção e pavimentação e tracionar outros veículos e equipamentos.*

*(...)*

*VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).*

11. Conforme se observa, pelos conceitos do Código de Trânsito Brasileiro, como “veículos automotores” estão compreendidos os veículos que circulem por seus próprios meios, transportando pessoas ou coisa, e os veículos que tracionem tais veículos, incluídos os tratores, e estão excluídos os veículos que circulem sobre trilhos.

12. Conquanto essas regras já sejam úteis para solução da maioria das discussões acerca do tema, mostra-se útil perquirir a classificação na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi) dos produtos incluídos e excluídos da expressão “veículos automotores” para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

13. Na Tipi, os principais Capítulos que classificam produtos que poderiam, em tese, ser enquadrados como veículos são os capítulos 84 e 87, em relação aos se transcrevem excertos:

*Capítulo 84*

*Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes*

*(...)*

*Capítulo 87*

*Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios*

*Notas.*

*1.- O presente Capítulo não compreende os veículos concebidos para circular unicamente sobre vias férreas.*

*2.- Consideram-se “tratores”, na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.*

*Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, enquanto material intercambiável, seguem o seu regime próprio, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.*

14. De plano, resta claro que, por absoluta distinção conceitual, os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

15. Aliás, esse entendimento é tradicional na RFB, conforme se observa nesta decisão de 2005:

Solução de Consulta Disit/SRRF4ªRF nº 94, de 22 de dezembro de 2005 (DOU de 26/01/2006)

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*

*Ementa: Compra e Venda de Máquinas Usadas. Vedada a Equiparação a Operações de Consignação. Não se consideram veículos automotores, ou mesmo suas partes ou acessórios, as máquinas e aparelhos das posições 84.27 a 84.29 da Tipi, para os efeitos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Decreto nº 4.542, de 2002 (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, Seções XVI e XVII).*

16. De outra banda, diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, pois se enquadram nas regras do Código de Trânsito Brasileiro expostas acima.

17. Neste ponto, cumpre apresentar observações acerca do tratamento a ser conferido aos tratores. Tendo como premissas as referidas regras do Código de Trânsito Brasileiro, conclui-se que os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

18. Contudo, para fins de esclarecimento, insta colacionar disposições das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) acerca da referida posição 87.01, notadamente para que se possam identificar produtos que não estão nela classificados e que não podem ser considerados veículos automotores para fins de aplicação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998:

*“87.01 - TRATORES (EXCETO OS CARROS-TRATORES DA POSIÇÃO 87.09)  
(+).*

*8701.10 -Motocultores*

*8701.20 -Tratores rodoviários para semi-reboques*

*8701.30 -Tratores de lagartas*

*8701.90 -Outros*

*Consideram-se **tratores**, na acepção da presente posição, os veículos motores com rodas ou com lagartas concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outras máquinas, veículos ou cargas. No entanto, podem possuir uma plataforma acessória ou um dispositivo semelhante que, relacionado com seu uso principal, permita o transporte de ferramentas, sementes, adubos, etc., ou também podem possuir dispositivos acessórios para receber órgãos de trabalho.*

*Contudo, não se consideram tratores, na acepção da posição 87.01, as infraestruturas motrizes especialmente concebidas, construídas ou reformadas para constituir uma parte integrante de um instrumento, aparelho ou outra máquina, destinado a realizar um trabalho, tal como elevação, escavação, nivelamento, etc., mesmo que para executar este trabalho a infraestrutura utilize a tração ou a impulsão.*

***Com exceção** dos carros-tratores, do tipo utilizado nas estações ferroviárias, da **posição 87.09**, a presente posição compreende os tratores de todos os tipos e*

para todos os usos (tratores agrícolas, florestais, rodoviários, para obras públicas, tratores-guinchos, etc.), qualquer que seja a fonte de energia que os acione (motor de pistão de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, elétrico, etc.). Compreende também os tratores que possam circular simultaneamente sobre trilhos (carris) e em rodovias, **mas não** os concebidos exclusivamente para circular sobre trilhos (carris), que seguem o regime dos locotratores.

Os veículos incluídos aqui são geralmente providos de carroçaria ou serem dotados de uma cabina de condução ou de assentos para os operadores. Podem, por outro lado, ser equipados com uma caixa de ferramentas, com um dispositivo que permita elevar ou abaixar as ferramentas de trabalho, com um dispositivo de engate para reboques ou semi-reboques (especialmente nos tratores e semelhantes) ou de uma tomada de força que permita transmitir a força do motor a diversas máquinas (debulhadoras, serras circulares, etc.).

O chassi dos tratores encontra-se quer montado sobre rodas, quer sobre lagartas, quer sobre rodas e lagartas; neste último caso, o eixo diretor dianteiro é o único a ser equipado com rodas.

Classificam-se também na presente posição os **motocultores**, verdadeiros pequenos tratores agrícolas, que possuem um único eixo motor, de uma ou duas rodas, e que se destinam, como os tratores propriamente ditos, a utilizar ferramentas ou máquinas intercambiáveis, que podem ser acionadas, se for o caso, por meio de uma tomada de força de uso geral. São geralmente desprovidos de assentos e neste caso, são guiados manualmente ou por meio de dois manípulos. Todavia, alguns tipos podem ser providos de carrinho traseiro, com uma ou duas rodas e um assento para o condutor.

Instrumentos de concepção semelhantes são utilizados na indústria.

Esta posição compreende também os tratores equipados com guinchos ou cabrestantes (denominados **tratores-guinchos**) que permitem, por exemplo, quer a retirada de veículos atolados, quer o arranque ou o arrastamento de árvores ou ainda o reboque a distância de instrumentos agrícolas.

A presente posição compreende também os tratores de chassi elevado (tratores de pórticos) utilizados nas vinhas ou nos viveiros de plantas, por exemplo).

**Excluem-se** ainda desta posição os caminhões de socorro equipados de guindastes, cábreas, guinchos, etc. (**posição 87.05**).

#### TRATORES COMBINADOS COM OUTROS INSTRUMENTOS

Deve notar-se que as máquinas agrícolas destinadas a serem utilizadas com um trator ou um motocultor, como equipamento intercambiável, puxado ou empurrado (arado, grade, enxada, etc.), seguem seu regime próprio, mesmo que se apresentem montados no trator, caso em que apenas o trator se classifica na presente posição.

Os tratores e os instrumentos de trabalho industriais são classificados também separadamente, quando se trata de tratores concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outros instrumentos, veículos ou cargas, mas equipados como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitam manobrar (elevar, baixar, etc.) os órgãos de trabalho. Neste caso, os órgãos de trabalho intercambiáveis seguem seu regime próprio, mesmo que se apresentem com o trator, quer estejam ou não montados neste, enquanto que os tratores com seus dispositivos que permitem manobrar os órgãos de trabalho classificam-se na presente posição.

Quanto aos caminhões-automóveis articulados de semi-reboque, bem como os tratores com semi-reboque e os tratores de grande potência a que se engatam, à maneira dos tratores de semi-reboque, instrumentos de trabalho do Capítulo 84,

*o elemento trator classifica-se na presente posição e o semi-reboque ou instrumento de trabalho na posição que lhe é própria.*

*Pelo contrário, excluem-se da presente posição as infraestruturas destinadas a servir de parte motriz aos instrumentos, aparelhos e máquinas incluídos, por exemplo, nas posições 84.25, 84.26, 84.29, 84.30, 84.32, em que a mencionada infraestrutura motriz, os dispositivos de comando, os órgãos de trabalho, bem como seus dispositivos de manobra são especialmente concebidos uns para os outros de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo. Este seria o caso especialmente das pás-carregadoras, dos bulldozers, das motocharruas.*

*Em geral, a estrutura e a construção do conjunto (forma, chassi, dispositivo para deslocamento, etc.) permitem distinguir as infraestruturas motrizes que constituem parte integrante de um instrumento, de um aparelho ou de uma máquina destinada a executar um trabalho de movimentação, de terraplenagem, etc., dos tratores da presente posição. Todavia, quando se trata de uma infraestrutura do tipo trator, devem ser consideradas diversas características técnicas que incidem essencialmente na estrutura do conjunto e no equipamento especialmente concebido para executar outros trabalhos além da tração ou do empuxo. É por esta movimentação que as infraestruturas motrizes **excluídas** da presente posição possuem elementos robustos (tais como blocos, placas, vigas, quadros de elevação, bases para guindastes e pontes giratórias, etc.) que fazem parte do esqueleto chassi-carroçaria ou que neste são fixados geralmente por soldadura; esses elementos destinam-se a receber os dispositivos de manobra necessários aos órgãos de trabalho. Essas infraestruturas podem ainda possuir vários elementos típicos, a saber: dispositivos de alto rendimento, de sistema hidráulico incorporado, para manobra dos órgãos de trabalho; caixas de marchas (velocidades) especiais nas quais, por exemplo, a maior velocidade da marcha a ré (marcha-atrás\*) é igual ou superior à maior velocidade da marcha avante (marcha em frente\*); embreagem hidráulica e conversor de torque (torção); contra-peso para equilibrar os instrumentos de trabalho; lagartas mais longas para aumentar a estabilidade; armação especial equipada com motor traseiro; etc.” (grifou-se)*

### **Modo de divulgação das atividades da pessoa jurídica em seus atos constitutivos.**

19. De outra banda, a segunda questão apresentada pela consulente diz respeito ao modo de divulgação das atividades da pessoa jurídica em seus atos constitutivos para cumprimento das formalidades exigidas pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

20. Discute-se se, para aplicação das disposições do citado dispositivo, seria exigido das pessoas jurídicas que façam constar em seus atos constitutivos a expressão “compra e venda e venda de veículos automotores”, conforme consta do dispositivo legal, com eventual indicação do tipo de veículo negociado, ou se também seriam aceitas informações genéricas.

21. Certamente, o texto do dispositivo não deve ser interpretado literalmente, pois esse tipo de interpretação, conquanto quase impraticável, somente é exigido pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111) para os casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção, ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, o que não é o caso em voga.

22. Evidentemente, o objetivo do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, ao exigir que as pessoas jurídicas que pretendem se valer de suas disposições “tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores” é evitar que pessoas jurídicas que se dedicam a atividade completamente diversa possam dele se beneficiar, pois,

como visto acima, suas disposições são aplicáveis apenas à venda de veículos automotores usados adquiridos mediante simples aquisição para revenda ou mediante recebimento como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

23. Exigir que, para aplicação do dispositivo em voga, as pessoas jurídicas façam constar de seus atos constitutivos exatamente a fórmula linguística “compra e venda de veículos automotores” seria estabelecer, por via interpretativa, um requisito que não está explicitamente previsto no texto legal, o que não encontra sustentação sistemática, axiológica nem teleológica.

24. Ademais, o preceptivo em análise não exige que, para sua aplicação, a pessoa jurídica se dedique “exclusivamente” à “compra e venda de veículos automotores”.

25. Assim, para fins de aplicação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, devem ser aceitas quaisquer expressões em atos constitutivos que indiquem claramente que um dos objetivos sociais da pessoa jurídica é a comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados” “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

26. Obviamente, a aplicação dessa regra aberta sempre dependerá da análise detalhada do caso concreto, na qual deve o aplicador do direito ter em conta que os atos constitutivos das pessoas jurídicas que operam a comercialização de veículos automotores usados, geralmente, utilizam em seus atos constitutivos as palavras em seu sentido comum, atécnico.

27. Nesse contexto, por exemplo, entre as informações genéricas citadas pela consulente estão:

a) “comércio de máquinas e implementos agrícolas” e “comércio de máquinas para construção”, que, aparentemente, não se enquadrariam sequer na regra aberta formatada anteriormente, na medida que em que não indicam de qualquer forma a comercialização de veículos automotores usados;

b) “comércio de máquinas e equipamentos de transporte”, que, aparentemente, poderiam ser enquadrar na regra aberta formatada, na medida em se refere ao comércio de máquinas de transporte, que, no sentido comum das palavras (atécnico), poderia alcançar o comércio de veículos de transporte.

## Conclusão

28. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

- a) as disposições do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, alcançam exclusivamente a venda de veículos automotores usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados;
- b) a expressão “veículo automotor” utilizada no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, deve ser interpretada em conformidade com as conceituações apresentadas pelo Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997;
- c) os produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi não podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998;

- d) diversos produtos classificados no Capítulo 87 da Tipi podem ser considerados veículos automotores para fins do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, inclusive os tratores classificados na posição 87.01 da Tipi;
- e) o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, não deve ser interpretado literalmente na parte em que exige, para sua aplicação, que as pessoas jurídicas “tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores”, permitindo-se a aplicação do dispositivo a pessoas jurídicas cujos atos constitutivos apresentem expressões que indiquem claramente que um de seus objetivos sociais é a comercialização de veículos automotores usados, tais como “comércio de veículos”, “comércio de veículos novos e usados” “comercialização de veículos”, “compra e venda de veículos usados”, “revenda de veículos usados”, entre outros.

À consideração superior.

*(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. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

**OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Aprovo a Solução de Consulta Interna.

Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

Dê-se ciência ao interessado.

*(assinado digitalmente)*

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 27/03/2017 10:42:00.

Documento autenticado digitalmente por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 27/03/2017.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 06/04/2017, RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO em 03/04/2017 e OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR em 28/03/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 07/04/2017.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP07.0417.10085.TLP3**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.