



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

---

Solução de Consulta nº 672 - Cosit

**Data** 27 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 57; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, e §§ 1º e 17 a 20; Lei nº 11.638, de 2007; Lei nº 11.941, de 2009, art. 15; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 64, 66, 67; Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998; Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo III; Resolução 2010/001292 - NBC TG 01-

---

Redução ao Valor Recuperável de Ativos, Conselho Federal de Contabilidade.

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

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 57; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, e §§ 25 a 28; Lei nº 11.638, de 2007; Lei nº 11.941, de 2009, art. 15; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 64, 66, 67; Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998; Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo III; Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, Conselho Federal de Contabilidade.

---

A pessoa jurídica, acima qualificada, apresenta consulta a respeito da interpretação da legislação tributária no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

2. Informa que é optante pela cobrança do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real, restando submetida à sistemática de apuração não cumulativa das contribuições; que se dedica, dentre outras, à atividade de locação de veículos; e que “considera com base de cálculo de parte de seus créditos o valor dos encargos de depreciação determinados mediante aplicação da taxa de depreciação sobre veículos adquiridos”.

3. Aduz que a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, estabeleceu novos métodos e critérios contábeis relativos ao cálculo da depreciação baseado na expectativa de utilização econômica do bem, e que a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, visando manter a neutralidade fiscal, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que estabelecia que os tributos seriam calculados de acordo com os métodos e critérios contábeis vigentes até 31/12/2007, ou seja, de acordo com a legislação anterior à Lei nº 11.638, de 2007. Nesse contexto, as empresas submetidas ao RTT apurariam os referidos créditos com base na Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, e na Instrução Normativa SRF nº 130, de 1999.

4. A consulente acrescenta que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que revogou o RTT, apresenta dispositivo que mantém a neutralidade fiscal relativa à despesa de depreciação para fins de apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o que não teria sido expressamente previsto em relação à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

5. Adicionalmente, respaldado na técnica de interpretação extensiva, entende que o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estabelece que o contribuinte pode calcular os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor de aquisição do bem, no prazo de 4 (quatro) anos, é aplicável à hipótese de veículos destinados à locação.

6. Nesse contexto, requer:

6.1. “que seja confirmado o entendimento da Consulente no sentido de admitir a continuidade da neutralidade fiscal mesmo após a Lei 12.973/2014, podendo ser adotada a taxa da depreciação fiscal prevista na IN SRF 162/98 e IN SRF 457/2004, conforme consubstanciado no Parecer Normativo RFB 1/2011”;

6.2. “Caso não se admita o entendimento do item 1 acima, que se confirme o entendimento de que assiste à Consulente o direito de apropriar-se do crédito do PIS/COFINS em 4 (quatro) anos nas aquisições de veículos para a utilização na atividade de locação”.

7. Conforme as informações prestadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 13 de setembro de 2013, que trata do procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

---

## Fundamentos

8. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Conforme relatado, os questionamentos reproduzidos acima versam sobre:

a) influência, após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014, da adoção das novas normas contábeis pela Lei nº 11.638, de 2007, em relação à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de trata o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

b) possibilidade de apuração do referido crédito das contribuições nas aquisições de veículos para locação a terceiros, com base no valor de aquisição, no prazo de 4 (quatro) anos, de acordo com a regra esculpida no § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

### INFLUÊNCIA DA ADOÇÃO DE NOVAS NORMAS CONTÁBEIS NA APURAÇÃO DO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS ESTABELECIDO PELO INCISO VI DO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 2002, E DA LEI Nº 10.833, DE 2003

10. Neste tópico, cumpre analisar as alterações promovidas na legislação (Lei nº 11.638, de 2007, Lei nº 11.941, de 2009, e Lei nº 12.973, de 2014) afetas à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

11. A Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, estabeleciam anteriormente às citadas alterações nas normas contábeis:

Lei nº 10.637, de 2002:

*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, de 2005)*

*(...)*

---

§ 1º 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 10.865, de 2004)

(...)

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

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)

(...)

§ 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;~~

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

12. Conforme se observa, o crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é calculado com base nos “encargos de depreciação ... incorridos no mês”. Não havendo regras específicas na legislação das aludidas contribuições acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, recorre-se à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras.

13. As regras para determinação dos encargos de depreciação constam essencialmente do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que versa sobre a apuração do IRPJ e que anteriormente às alterações em comento estabelecia:

---

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

~~§ 1º A quota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem depreciável, atualizado monetariamente, observadas nos exercícios financeiros de 1965 e 1966, as disposições constantes do [§ 15 do artigo 3º da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964](#). (Redação alterada pela Lei nº 12.973, de 2014)~~

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

*§ 3º A administração do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1965, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.*

*§ 4º No caso de dúvida, o contribuinte ou a administração do imposto de renda poderão pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.*

*§ 5º Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, o Poder Executivo poderá mediante decreto, autorizar condições de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades.*

*§ 6º Em qualquer hipótese, o montante acumulado, das cotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, atualizado monetariamente.*

*§ 7º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com condições de propriedade, posse ou uso de bem.*

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

*§ 9º Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais, ou obsolescência normal, inclusive edifícios e construções.*

*§ 10. Não será admitida quota de depreciação referente a:*

- a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;*
- b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos, ou destinados à revenda;*

c) os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades.

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado.

§ 12. Quando o registro do imobilizado fôr feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acôrdo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto. (grifou-se)

14. Valendo-se da autorização constante do § 3º do art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) publicou prazos admissíveis de depreciação de ativos por meio da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e posteriormente por meio do Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

15. Com base nesse arcabouço normativo, a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004, estabelecia anteriormente às alterações nas normas contábeis o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica:

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

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

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

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

16. Consoante se observa, exigia-se desde há muito, para fins de apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a observação das taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em seus atos normativos.

17. A Lei nº 11.638, de 2007, e a Lei nº 11.941, de 2009, alteraram a Lei nº 6.404, de 1976, visando promover a convergência das normas contábeis nacionais às normas

---

internacionais de contabilidade. Sob a perspectiva tributária, essa alteração afetou a apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, já que critérios de reconhecimento e mensuração de receitas e despesas foram modificados.

18. Entre outras, a Lei nº 11.638, de 2007, promoveu alteração nos critérios adotados para fins de cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado, tendo estabelecido que a depreciação de um bem deve basear-se em sua vida útil econômica estimada.

**Lei nº 11.638, de 2007:**

“Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 183 (...)

(...)

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

(...)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).” (grifou-se)

19. Entretanto, de forma a evitar os efeitos fiscais decorrentes das modificações prescritas pelo novo padrão de contabilidade, foi assegurada a neutralidade tributária por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT), nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, que permaneceria em vigor até que lei posterior disciplinasse os efeitos tributários decorrentes das alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 2007. Observe-se que o art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, expressamente previa que a opção pelo RTT referente ao IRPJ implicava sua adoção para a CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

(...)

---

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no [art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vide Lei nº 12.973, de 2014).

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.”(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vide Lei nº 12.973, de 2014).

**Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009:**

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com base na competência regulamentar conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

(...)

Art. 12. As pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão apurar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da regulamentação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à apuração dos créditos decorrentes do regime de não-cumulatividade, que deverão ter por base os registros do controle a que se referem os arts. 7º a 9º.

§ 2º Para apuração da base de cálculo referida no caput, deverão ser efetuados os seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subseqüentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária;

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária. (grifou-se)

20. Posteriormente, a Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, extinguiu o RTT e disciplinou os efeitos da adoção das novas normas contábeis em campo tributário. Conforme consta da Exposição de Motivos da citada Medida Provisória (EM nº 00187/2013 MF), esta “tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”.

21. Acerca do questionamento da consultante analisado neste tópico, salientam-se as seguintes regras estabelecidas pela Lei nº 12.973, de 2014 (inclusive mediante alteração de outras Leis), que influenciam na apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003):

**Lei nº 12.973, de 2014:**

*Art. 64. Para as operações ocorridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, permanece a neutralidade tributária estabelecida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e a pessoa jurídica deverá proceder, nos períodos de apuração a partir de janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou a partir de janeiro de 2015, para os não optantes, aos respectivos*

---

*ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observado o disposto nos arts. 66 e 67.*

(...)

*Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.*

(...)

*Art. 67. Para fins do disposto no art. 64, a diferença negativa, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.*

(...)

*Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015:*

(...)

*X – os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. (grifou-se)*

### **Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep)**

*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, de 2005)*

---

(...)§ 1º 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 10.865, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

#### **Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins)**

“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, de 2005).

(...)

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

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).*

(...)

*§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

22. Deveras, verifica-se que os principais institutos das novas regras contábeis que influenciam a apuração do crédito da não cumulatividade das contribuições previsto no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, receberam os seguintes tratamentos:

a) ajuste a valor presente do ativo: instituto regulado pelo § 17 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo § 25 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente;

b) custos de empréstimos relacionados à aquisição e custos estimados de desativação do ativo: institutos neutralizados pelo § 19 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo § 27 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente;

c) custo atribuído do ativo (*deemed cost*): instituto neutralizado pelo § 20 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo § 28 do art. 3º da Lei nº

---

10.833, de 2003, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente;

d) redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*): o instituto não recebeu tratamento específico na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins.

23. Conforme se observa, entre os institutos das novas regras contábeis que podem afetar a apuração do crédito das contribuições instituído pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, aquele que merece maiores comentários, exatamente porque não recebeu tratamento legal específico, é a redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*), versado no Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e aprovado pela Resolução 2010/001292 (NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos), do Conselho Federal de Contabilidade.

24. Considerando que a Lei nº 12.973, de 2014, cuidou especificamente dos efeitos do instituto da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) para fins do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (exemplos: art. 2 da Lei nº 12.973, de 2014, na parte que altera a redação do § 1º do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 32 da Lei nº 12.973, de 2014, etc), pode-se inferir que a inexistência de regras similares na mencionada Lei para fins da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota a intenção do legislador de permitir que a aplicação de tal instituto contábil possa produzir efeitos na legislação das contribuições, inclusive em relação à apuração do crédito estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

25. Sendo assim, considerando que o instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) enseja a redução do valor depreciável de um ativo (redução do valor contábil de um ativo ao seu valor recuperável), tal instituto enseja também a alteração dos encargos de depreciação relativos ao ativo em determinado período e, conseqüentemente, o altera o valor do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em análise apurado no mesmo período.

26. Dado que a aplicação da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) ocasiona a redução do montante dos encargos de depreciação do ativo, ressalta-se que a Lei nº 12.973, de 2014, não estabeleceu regras relativas à apuração do crédito em comento das contribuições relativo à diferença entre a depreciação contábil (calculada aplicando-se o *impairment test*) e a depreciação tradicionalmente permitida para fins fiscais (calculada com base no custo de aquisição do ativo).

27. Portanto, considerando que em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) a mesma Lei nº 12.973, de 2014, estabeleceu regra específica para regular o tratamento da mencionada diferença (art. 32), insta concluir que é incabível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à aludida diferença, por falta de previsão legal.

---

28. De outro lado, cumpre ressaltar que a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que disciplina a aplicação das regras da Lei nº 12.973, de 2014, revogando a Instrução Normativa SRF nº 162, 1998, citada no parágrafo 14, estabeleceu o seguinte acerca das taxas de depreciação admissíveis para fins do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ):

Art. 124. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

§ 1º O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III desta Instrução Normativa, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.

(...)

Art. 317. Ficam revogadas ... a Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998 (...)

29. Assim, considerando que o § 1º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, analisado nos parágrafos 15 e 16, permanece estabelecendo que a taxa de depreciação considerada para fins do cálculo do crédito da não cumulatividade das contribuições em tela deve ser aquela fixada pela RFB, permanecem aplicáveis para tais fins as taxas de depreciação constantes do Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

30. Diante do exposto, em relação ao primeiro questionamento apresentado pela consultante (parágrafo 6.1), responde-se que:

a) para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014;

b) a aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja a alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

c) é vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a diferença entre o valor dos encargos

---

de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

DA APURAÇÃO DE CRÉDITOS EM PRAZO REDUZIDO NA FORMA DO § 14 DO ART. 3º C/C INCISO II DO ART. 15 DA LEI Nº 10.833, DE 2003

31. O segundo questionamento apresentado pela consulente refere-se à possibilidade de aplicação, aos veículos adquiridos para locação a terceiros, do disposto no § 14 da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da opção oferecida ao contribuinte de efetuar o cálculo do crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao imobilizado no prazo reduzido de 4 anos, com base no valor de aquisição do bem.

32. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 2 de fevereiro de 2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

33. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

**“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.

(...)

### **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 consulente. 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 insculpida 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 acepções:

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 nº 4.070, 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. 7ºA base de cálculo será:

[...]

§ 3ºA 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 §§ 1ª a 3ª, 5ª a 10, 17 e 19 do art. 8º 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)

[...]

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º 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)

---

[...]

§ 7º 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 nº1.418, 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 nº8.058, 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 nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE.

Art.2º Fica estabelecida, na forma do Anexo II, a relação de bens de que trata o § 8º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 2004, aos quais é aplicável o REPORTE.

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 nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por qualquer beneficiário do REPORTE. (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.

(...)

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.” (grifos no original)

34. Diante do exposto, nota-se que sempre que a legislação tributária pretende alcançar os bens classificados como veículos, o faz citando-os expressamente, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, máquinas e veículos são coisas diversas.

35. Dessa sorte, conclui-se que o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão “máquinas e equipamentos”, não pretendeu alcançar os

---

veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no respectivo dispositivo.

36. 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.

## Conclusão

37. Diante de todo o exposto, responde-se à consultante que:

a) para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014;

b) a aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja a alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelo inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003,

c) é vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo).

d) 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 do art. 3º c/c § 1º, III, e art. 15 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.

e) 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 e da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos do nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

---

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 JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao consulente.

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