



Solução de Consulta nº 59 - Cosit

Data 25 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS USADOS.

Em relação à aquisição de veículos usados incorporados ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação caso tenham sido tributados no vendedor, ou seja, tenham sido adquiridos de revendedor de veículos usados;
- não pode ser descontado crédito na taxa de 1/48 do valor de aquisição ou em uma única parcela; e
- não pode ser descontado crédito quando não tenha ocorrido a tributação no vendedor, ou seja, quando o veículo tenha sido adquirido de pessoa física ou provenha do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 2 DE FEVEREIRO DE 2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE ATÉ UM ANO. DIRETO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano:

- pode ser descontado crédito, a título de insumo, com base nos encargos de depreciação caso os veículos sejam utilizados na prestação de serviços.
- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela; e

- não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e
- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS COM SALÁRIOS E PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. DESPESAS COM ATIVIDADES COMERCIAIS, ADMINISTRATIVAS, CONTÁBEIS E JURÍDICAS.

Não podem ser descontados créditos, a título de insumos, em relação a gastos com salários, encargos e benefícios dos funcionários ligados diretamente à prestação de serviços e à locação.

Não podem ser descontados créditos, a título de insumos à prestação de serviços ou à locação, em relação a gastos com atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TRANSPORTE DE EQUIPAMENTOS ATÉ O ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU LOCAÇÃO.

Em relação aos gastos com veículos para levar equipamentos e veículos ao estabelecimento do cliente:

- podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de realização de prestação de serviços com os equipamentos e veículos; e
- não podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de locação dos equipamentos e veículos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, inciso II, e art. 3º, incisos II e VI, § 1º, inciso III, § 2º, incisos I e II, e § 14, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, inciso XII e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 1º, incisos VII e VIII, e § 2º, incisos VI a VIII; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS USADOS.

Em relação à aquisição de veículos usados incorporados ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação caso tenham sido tributados no vendedor, ou seja, tenham sido adquiridos de revendedor de veículos usados;
- não pode ser descontado crédito na taxa de 1/48 do valor de aquisição ou em uma única parcela; e
- não pode ser descontado crédito quando não tenha ocorrido a tributação no vendedor, ou seja, quando o veículo tenha sido adquirido de pessoa física ou provenha do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 2 DE FEVEREIRO DE 2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE ATÉ UM ANO. DIRETO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano:

- pode ser descontado crédito, a título de insumo, com base nos encargos de depreciação caso os veículos sejam utilizados na prestação de serviços. Vinculação ao Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018;
- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela; e
- não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e
- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS COM SALÁRIOS E PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. DESPESAS COM ATIVIDADES COMERCIAIS, ADMINISTRATIVAS, CONTÁBEIS E JURÍDICAS.

Não podem ser descontados créditos, a título de insumos, em relação a gastos com salários, encargos e benefícios dos funcionários ligados diretamente à prestação de serviços e à locação.

Não podem ser descontados créditos, a título de insumos à prestação de serviços ou à locação, em relação a gastos com atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TRANSPORTE DE EQUIPAMENTOS ATÉ O ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU LOCAÇÃO.

Em relação aos gastos com veículos para levar equipamentos e veículos ao estabelecimento do cliente:

- podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de realização de prestação de serviços com os equipamentos e veículos; e
- não podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de locação dos equipamentos e veículos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, inciso II, e art. 3º, incisos II e VI, § 1º, inciso III, e § 2º, incisos I e II, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 14, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, inciso XII e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 1º, incisos

VII e VIII, e § 2º, incisos VI a VIII; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade do desconto de créditos em relação às aquisições de bens do ativo imobilizado, tais como empilhadeiras, guindastes veiculares, caminhões e veículos usados, para locação e para a prestação de serviços.

2. Afirma que tem como objeto as atividades de locação de empilhadeiras, guindastes veiculares, caminhões e veículos e de prestação de serviços com empilhadeiras, guindastes veiculares, caminhões e veículos, com mão de obra.
3. Indaga se, nas aquisições de bens do ativo imobilizado, tais como empilhadeiras, guindastes veiculares, caminhões e veículos usados, para locação e para a prestação de serviços com operador/motorista, pode creditar-se com base nas depreciações mensais.
4. Questiona também se pode creditar-se em relação ao serviço de manutenção e a peças de reposição aplicados nos equipamentos e veículos.
5. Pergunta se é possível o crédito em relação aos salários, encargos e benefícios dos funcionários ligados diretamente na prestação de serviços/locação, dentre os quais operadores de equipamentos, soldadores, eletricitas, ajudantes, mecânicos de manutenção, programadores de manutenção e setores comercial e administrativo.
6. No caso de manutenções feitas em seus veículos nas dependências dos clientes, indaga se pode descontar créditos em relação à depreciação e a insumos utilizados na manutenção dos veículos utilizados para locomoção das pessoas que realizarão a manutenção até as dependências do cliente. Questiona também se pode descontar créditos em relação a viagens do pessoal que executará a manutenção de equipamentos e veículos nas dependências dos clientes.
7. Por fim, pergunta se pode descontar crédito em relação aos custos de depreciação e de insumos utilizados nas manutenções dos veículos utilizados para levar os equipamentos até as dependências dos clientes.

Fundamentos

8. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

9. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS USADOS DESTINADOS À LOCAÇÃO E À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

10. O objeto da consulta é, entre outros, a possibilidade de crédito em relação à aquisição de máquinas e veículos usados para locação e para utilização na prestação de serviços no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O dispositivo legal questionado é o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, que trata da Contribuição para o PIS/Pasep, e seu homólogo da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins. Transcreve-se o dispositivo da 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)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;*

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

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

*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)*

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

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

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

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) [sem grifo no original]

§ 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, de 2004) [sem grifo no original]

11. Como se vê, nos termos do inciso VI do **caput** e do inciso III do § 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do **caput** e do inciso III do § 1º da Lei nº 10.833, de 2003, a regra geral é a possibilidade de crédito, com base nos encargos de depreciação, em relação à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado.
12. Todavia, estabelecem também o § 14 do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, a possibilidade de desconto de créditos em relação à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado no prazo de 48 meses.
13. Ocorre que, no caso em questão, está-se diante da aquisição de veículos como empilhadeiras e guindastes veiculares e caminhões. Sobre a possibilidade de aplicação da norma de parcelamento do valor de aquisição em 48 meses também para veículos, já se manifestou esta Coordenação na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no DOU de 2 de fevereiro de 2015 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) < receita.economia.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. Transcreve-se a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2015:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

*A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do **§ 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal. Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.***

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

14. Transcreve-se também excerto dos Fundamentos da referida Solução de Consulta, que explicam o entendimento:

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”.

(...)

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. [sem grifo no original]

15. Vê-se, pois, que a aquisição de veículos destinados ao ativo imobilizado somente dá direito a crédito com base na depreciação, não se lhe aplicando o desconto de crédito em 48 meses previsto no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Outro dispositivo legal a ser analisado é o art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que apresenta a seguinte redação:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

(...)

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

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

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o

valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

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

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

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

17. Segundo o dispositivo, a partir de julho de 2012, as aquisições de máquinas e equipamentos a serem incorporados ao ativo imobilizado dão direito a crédito em uma única parcela e de forma imediata. Ocorre que, no caso em tela, conforme já afirmado, não se está tratando de máquinas e equipamentos, mas de veículos. Além disso, trata-se de veículos usados, o que configura mais uma razão para afastar a aplicabilidade do dispositivo ao caso, já que o § 2º do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, exige que os bens sejam novos.

18. Relevante também é examinar a vedação ao crédito estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. De acordo com tais dispositivos, não dá direito a crédito a aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Cabe então analisar se a aquisição de bens usados é sujeita ao pagamento das contribuições.

19. Em primeiro lugar, há que se considerar que a aquisição de bens usados para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente pode ser feita de três formas: a) aquisição de pessoa jurídica comerciante de bens usados; b) aquisição de pessoa física; ou c) aquisição de pessoa jurídica que tinha o bem incorporado ao seu ativo imobilizado.

20. No caso de a aquisição ser feita de pessoa jurídica comerciante de bens usados, classificados em seu ativo circulante, não há óbice à tomada do crédito, uma vez ter sido o bem usado tributado quando de sua venda pelo comerciante. Assim, nesse caso, dá direito a crédito a aquisição de bens usados que tenham sido sujeitos à tributação na sua venda, e que, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tenham sido adquiridos para locação ou para a prestação de serviços.

21. Diferente situação ocorre quando o bem destinado ao ativo imobilizado é adquirido de pessoa física. Como a pessoa física não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a venda não é sujeita ao pagamento das contribuições, de modo que, nos termos do inciso II do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tal aquisição não dá direito a crédito.

22. Já no que diz respeito à aquisição de bem usado proveniente do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora, há que se analisar mais detidamente. Vejamos o que diz o inciso II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, acerca da receita de venda de bens usados incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

*II - de que trata o inciso IV do **caput** do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da **venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado** ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) [sem grifo no original]*

23. Cabe esclarecer que o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, refere-se, entre outras, às “outras receitas” que não a receita bruta de vendas de bens e de serviços. Por sua vez, as contas do ativo são descritas no art. 178 da mesma lei:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

*II – **ativo não circulante**, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, **imobilizado** e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

*IV – no **ativo imobilizado**: os direitos que tenham por objeto **bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade**, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)*

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
(...)

24. É límpido, portanto, que a venda de bens, como veículos e máquinas classificados no ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas por essa pessoa e, portanto, sua aquisição não está sujeita ao pagamento das contribuições.

25. Assim, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não dá direito a crédito a aquisição de bens classificados no ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO APLICADOS EM VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO E À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

26. Com relação ao serviço de manutenção e às peças de reposição aplicados em empilhadeiras, guindastes veiculares, caminhões e veículos, destinados à locação e à prestação de serviços, cabe transcrever os incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (mesmo dispositivo encontrado na 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:

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*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)*

27. Vê-se do dispositivo retro transcrito que gera direito a crédito a aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, seja para locação a terceiros, seja para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

28. Todavia, há que se considerar que a redação do inciso relativo a insumos é mais restritiva. Somente dão direito a crédito a título de insumos as atividades de produção

de bens destinados à venda e de prestação de serviços. **Inexiste a hipótese de crédito em relação a insumos à locação.**

29. No caso específico do crédito em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, determinou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) <receita.economia.gov.br>), que **os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicadas na manutenção de bens do ativo imobilizado que implicarem um aumento de vida útil do bem de até um ano podem ser considerados insumos** (hipótese do inciso II), enquanto os **serviços e peças de reposição que acarretarem um aumento de vida útil do bem superior a um ano permitem o crédito na modalidade de bens incorporados ao ativo imobilizado** (hipótese do inciso VI). Transcreve-se excerto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que fundamenta esse entendimento:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. *Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.*

82. *Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. *Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.*

84. *Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são*

*discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

*85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que **os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos**, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.*

*86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.*

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

*89. Assim, impende reconhecer que **são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço**. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). [sem grifo no original]*

30. A possibilidade crédito em relação aos gastos com serviços de manutenção e com peças de reposição de bens do ativo imobilizado também é reconhecida nos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019:

*Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

31. Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano.

32. Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

33. Contudo esses mesmos **serviços de manutenção e peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos destinados à locação, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano, não dão direito a crédito**, já que esse crédito é concedido na condição de insumo à fabricação ou à prestação de serviços, não se aplicando, por falta de previsão legal, à manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos objetos de locação.

DISPÊNDIOS COM SALÁRIOS E PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

34. Com relação aos gastos com salários, encargos e benefícios dos funcionários ligados diretamente à prestação de serviços/locação, vale também mencionar outro trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que conclui pela inexistência de direito a crédito em relação a dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, por haver vedação expressa a esse direito nos dispêndios com mão de obra pagos a pessoa física (Lei nº 10.637, de 2002, § 2º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, § 2º, I):

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

*131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do **caput** do art. 3º*

da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). **Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).**

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que **não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).**

134. Certamente, **essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).**

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo. [sem grifo no original]

35. Confirma a negativa ao direito ao crédito em relação a salários e demais dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra o inciso VI do § 2º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019. Além disso, afirmam também os incisos VII e VIII do mencionado artigo que não são considerados insumos, e, em consequência, não dão direito a crédito os bens e serviços aplicados nas atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica, eis que tais atividades, apesar de essenciais ao funcionamento da empresa, não fazem parte do processo de produção ou de prestação de serviços:

Art. 172.

.....
§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica. [sem grifo no original]

36. Com relação aos veículos utilizados para transporte, bem como os dispêndios com viagem das pessoas que realizarão a manutenção de veículos locados ou em prestação de serviços no estabelecimento do cliente, trata-se igualmente de gastos destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra. Por essa razão, não se justifica enquadrarem-se tais dispêndios como insumos à prestação de serviços ou à locação (aliás não é sequer prevista a hipótese de crédito como insumo à locação).

DISPÊNDIOS COM VEÍCULOS PARA LEVAR OS EQUIPAMENTOS AO ESTABELECIMENTO DO CLIENTE

37. Por fim, no que tange aos gastos com veículos destinados a levar os equipamentos ao estabelecimento do cliente onde serão locados ou realizarão a prestação de serviços, afasta-se de plano a possibilidade de crédito em relação a esses dispêndios quando da locação, por falta absoluta de previsão legal de crédito em relação a insumos à locação.

38. Já em relação aos gastos com veículos para levar os equipamentos ao estabelecimento do cliente onde ocorrerá a prestação de serviços, há que se examinar mais detidamente. Para que sejam considerados insumos, as atividades devem ser examinadas à luz dos critérios da essencialidade e relevância, trazidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e consubstanciados no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, do qual transcreve-se a ementa do referido Parecer:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

39. Observa-se a natureza essencial da atividade de transporte dos equipamentos e veículos para o local onde será prestado o serviço com esses equipamentos. Depende a prestação de serviços de que equipamentos e veículos sejam transportados para o estabelecimento do cliente, de modo que, sem esse transporte, não será possível a prestação de serviços. É de se concluir, portanto, que estão abrangidos pelo conceito de insumo acima descrito os dispêndios com os veículos utilizados no transporte dos equipamentos e veículos para o estabelecimento do cliente onde será prestado o serviço.

Conclusão

40. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que:

a) em relação à aquisição de veículos usados incorporados ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços:

a.1) pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação caso tenham sido tributados no vendedor, ou seja, tenham sido adquiridos de revendedor de veículos usados;

a.2) não pode ser descontado crédito na taxa de 1/48 do valor de aquisição ou em uma única parcela (Vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2015); e

a.3) não pode ser descontado crédito quando não tenha ocorrido a tributação no vendedor, ou seja, quando o veículo tenha sido adquirido

- de pessoa física ou provenha do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora;
- b) em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano:
- b.1) pode ser descontado crédito, a título de insumo, com base nos encargos de depreciação caso os veículos sejam utilizados na prestação de serviços (Vinculação ao Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018);
 - b.2) não podem ser descontados créditos à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela; e
 - b.3) não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação;
- c) em relação aos gastos de manutenção e de peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:
- c.1) pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e
 - c.2) não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela (Vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2015);
- d) não podem ser descontados créditos, a título de insumos, em relação a gastos com salários, encargos e benefícios dos funcionários ligados diretamente à prestação de serviços e à locação (Vinculação ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018);
- e) não podem ser descontados créditos, a título de insumos à prestação de serviços ou à locação, em relação a gastos com atividades comerciais, administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica (Vinculação ao Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018); e
- f) em relação a gastos com veículos para levar equipamentos e veículos ao estabelecimento do cliente:
- f.1) podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de realização de prestação de serviços com os equipamentos e veículos; e
 - f.2) não podem ser descontados créditos, a título de insumo, na hipótese de locação dos equipamentos e veículos.

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

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

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