



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722735/2012-02
ACÓRDÃO	3201-013.385 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARRERA LOCADORA DE VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

COFIN NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para a COFINS não cumulativa as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados.

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. INSUMOS.

O direito a crédito previsto nos arts. 3ºs, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, destinam-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.

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

A opção de apurar créditos do PIS e da COFINS à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) ou 1/12 (um doze 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração com exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social, em virtude de infrações à legislação, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2008.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de Autos de Infração do Programa de Integração Social - PIS, nº montante de R\$ 816.411,24, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

1) Relatório Fiscal.

O Fisco apresenta o relato do andamento da ação fiscal no Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 357 a 366.

As infrações apuradas decorrem de receitas indevidamente classificadas como provenientes de vendas do ativo imobilizado e de glosas fiscais aplicadas aos créditos das contribuições, informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon.

Após apresentar aspectos do andamento da ação fiscal, o Fisco descreve a atividade da empresa como sendo a de locação de veículos sem motorista, tendo também expressiva parcela de sua receita advinda da venda de veículos, inicialmente adquiridos para locação:

...

11. Fundamental salientar a atividade desenvolvida pela interessada, descrita pela contribuinte no item 6 da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 como "atividade principal praticamente 100% o ramo de locação de veículos sem motorista, na qual adquire os veículos diretamente das montadoras por intermédio das concessionárias e aluga a empresas e pessoas físicas, os veículos são mantidos na frota até que tenham condições de atender as necessidades e segurança dos locatários, após o período de uso esses veículos são descartados da frota e vendidos a quem tiver interesse".

12. Ao encontro da descrição apresentada, os dados contidos no quadro do item 9 demonstram que o sujeito passivo tem expressiva parcela de sua receita advinda da venda de bens do ativo permanente, diga-se, da venda dos veículos que inicialmente foram adquiridos para locação à terceiros. Tão - importante é a receita de tais bens que, para o período em análise, seu valor supera a receita originada com locação de veículos.

...

Conclui o Fisco, com base no Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) do Conselho Federal de Contabilidade, "que as receitas de venda de veículos anteriormente objeto de locação foram indevidamente classificadas como, sendo venda do ativo imobilizado, quando deveriam ser tratadas como receitas da, venda de estoques e, no momento da venda, serem incididas na base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep, visto sua 'natureza não eventual dentro das atividades da contribuinte".

Com base em seu entendimento, o Fisco apresenta o quadro de fl. 360, a seguir reproduzido, demonstrando a apuração do PIS incluindo-se na base de cálculo os valores indevidamente classificados como receita da venda de ativo imobilizado:

Apuração da Contribuição para o Pis/Pasep – 2008 - Ficha 7A (Valores em R\$)				
PA	Linha 1 - Receita de venda de bens e serviços - Alíquota de 1,65%	Linha 4 - Receita tributada à alíquota zero	Valores indevidamente incluídos na linha 6 (agora tributados)	Valor da Pis/Pasep Apurada (Fisco)
jan/08	789.147,91	882,82	425.200,00	20.036,74
fev/08	705.899,83	258,91	1.403.229,00	34.800,63
mar/08	828.917,82	1.601,86	1.433.244,65	37.325,68
abr/08	780.838,27	8.928,82	853.243,55	26.962,35
mai/08	800.914,74	5.592,57	1.207.232,77	33.134,43
jun/08	791.688,90	2.887,01	1.990.500,00	45.906,12
jul/08	926.044,92	1.648,61	439.765,81	22.535,88
ago/08	930.022,02	3.913,11	902.145,00	30.230,76
set/08	944.511,89	2.366,41	783.340,00	28.509,56
out/08	939.937,49	2.655,37	934.508,00	30.928,35
nov/08	834.066,19	1.214,26	488.500,00	21.822,34
dez/08	860.766,06	487,02	1.949.592,00	46.370,91
Totais	10.132.756,04	32.436,77	12.810.500,78	378.563,74

O Fisco também discorda da apuração de créditos levadas a efeito pela empresa, relativas a despesas "com manutenção e peças de reposição dos veículos disponibilizados para locação, combustíveis utilizados na frota e ainda serviços de manutenção prestados por pessoas jurídicas":

...

24. Quisesse o legislador permitir o creditamento sobre os insumos também na atividade de locação de bens móveis, teria mencionado expressamente no inciso, II do art. 3º da lei de regência, a exemplo do que fez no inciso VI.

25. Assim, face a impossibilidade de creditamento sobre insumos na atividade de locação de veículos por falta de permissivo legal, devem ser glosados os créditos informados no Dacon nas linhas 2 e 3 da Ficha 6A.

...

Prossegue o Fisco, informando que o autuado esclareceu que todos os créditos relativos ao ativo imobilizado foram calculados sobre o valor de aquisição dos veículos mantidos para locação, na opção recuperação acelerada, nos termos do parágrafo.14 do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (um quarenta e oito avos), ou nº art. 1º da Lei 11.774, de 2008 (um doze avos), sem qualquer apuração com base nos valores da depreciação ou amortização, que é a regra geral para a apuração desses créditos.

Entretanto, no entendimento do autuante, como "todos os bens do ativo imobilizado utilizados para cálculo dos créditos são veículos", e estes "não podem ter seu crédito calculado de forma acelerada, visto inexistir previsão legal que autorize tal procedimento", restando passíveis de descontos os créditos constantes do quadro de fl. 365, transcrito a seguir:

PA	Linha 4 - Energia Elétrica	Linha 5 - Aluguéis de Prédios PJ	Linha 8 - Arrendamento Mercantil	Crédito Total Apurado (Alíquota 1,65%)
jan/08	3.222,93	7.025,60	1.389,90	192,03
fev/08	3.377,80	7.025,60	1.995,35	204,58
mar/08	3.293,25	7.025,60	1.313,59	191,94
abr/08	3.303,64	7.025,60	1.313,59	192,11
mai/08	3.204,23	7.872,00		182,76
jun/08	2.953,02	7.872,00		178,61
jul/08	2.793,01	9.872,00		208,97
ago/08	2.614,67	8.872,00		189,53
set/08	2.786,37	8.872,00		192,36
out/08	2.705,59	9.242,00		197,14
nov/08	2.811,36	8.502,00		186,67
dez/08	2.863,40	9.540,00		204,66
Totais	35.929,27	98.746,40	6.012,43	2.321,35

Foram também, conforme informa o Fisco, desprezados os saldos finais de créditos constantes da DACON do ano de 2007, retificada em 18/08/2010:

...

39. Desta forma, pelos mesmos motivos e fundamentos abordados nos itens 26 a 35 deste Termo, tal saldo será desprezado na apuração dos valores devidos em 2008, bem como não restará qualquer saldo de crédito ao final do período de apuração 12/2008.

...

Ao fim, o Fisco apresenta o quadro de fls. 365 e 366, reproduzido a seguir, que corresponde ao PIS devido no período, esclarecendo ainda ter a interessada retificado suas DCTFs para zero e utilizado os valores recolhidos em DARF para compensações:

Contribuição Pis/Pasep Devida – 2008 – Valores apurados pelo Fisco			
PA	Valor do Pis/Pasep Apurado (quadro item 16)	Créditos passíveis de desconto (quadro item 36)	Valor da Contribuição para o Pis/Pasep Devida
jan/08	20.036,74	192,03	19.844,71
fev/08	34.800,63	204,58	34.596,05
mar/08	37.325,68	191,94	37.133,74
abr/08	26.962,35	192,11	26.770,24
mai/08	33.134,43	182,76	32.951,67
jun/08	45.906,12	178,61	45.727,51
jul/08	22.535,88	208,97	22.326,91
ago/08	30.230,76	189,53	30.041,23
set/08	28.509,56	192,36	28.317,20
out/08	30.928,35	197,14	30.731,21
nov/08	21.822,34	186,67	21.635,67
dez/08	46.370,91	204,66	46.166,25
Totais	378.563,74	2.321,35	376.242,40

2) Impugnação.

Irresignada, após ciência do auto de infração em 16/10/2012, a interessada apresentou impugnação tempestiva em 06/11/2013, fls. 372 a 385, através da qual contesta as infrações a ela imputadas.

Após um breve relato da ação fiscal, passa a impugnante a apresentar argumentos contra as infrações a ela imputadas:

- Dos valores das contribuições apuradas em DACON (Ficha 7A).

Alega nesse quesito, em síntese que o Auto de Infração carece de fundamentação legal por basear-se em convicções pessoais do autuante e em normas expedidas pelo CPC.

Entende a impugnante que não pode ser utilizada como motivo para a autuação, o simples fato das vendas do ativo imobilizado representarem parcela significativa das receitas da empresa:

...

Inicialmente, a autoridade aponta como motivo suficiente para que a receita venha a sofrer a incidência tributária o fato de que seu montante representa uma parcela significativa do total das receitas auferidas pela sociedade, e que portanto, passam a ser não eventuais, sendo isto suficiente para alterar a natureza da Receita, que deixaria de ser considerada como venda de bens do ativo imobilizado e passaria a ser considerada como venda de mercadorias.

Com a devida vênia, não há qualquer amparo legal para esta classificação. Os critérios de determinação dos elementos que compõem o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado estão consubstanciados na Lei 6.404/76 - a Lei das Sociedades por Ações, aplicável às demais sociedades, basilar na regência da legislação comercial. Para que se possa de fato definir a natureza desta receita, necessário esclarecer os conceitos de estoques e de imobilizado, conforme segue.

...

Discorda também do entendimento do Fisco, quanto à tributação na venda dos veículos utilizados para locação, constantes de seu ativo imobilizado, afirmando que "não há na legislação tributária vigente, amparo que transforme as receitas de venda de bens do ativo imobilizado das sociedades cujo objeto seja a locação de bens, em receita da venda de mercadorias".

Afirma que as modificações trazidas pela Lei 11.638/2007 proporcionaram as condições para a convergência da contabilidade praticada no Brasil às normas contábeis internacionais, impulsionando a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que por sua vez emite os pronunciamentos que tem o condão de estabelecer critérios uniformes de contabilização.

Esclarece, entretanto, que os referidos pronunciamentos não podem, em momento algum, produzir efeitos tributários:

...

Com o fito de estabelecer os efeitos tributários acerca das alterações introduzidas pela lei 11.638/2007, sobreveio a promulgação da Lei 11.941/2009 que assim dispôs:

"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.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade." ...

Em resumo, todas as modificações introduzidas pelas referidas Leis e pelas novas normas emitidas pelo CPC em direção às Normas Internacionais de Contabilidade são fiscalmente neutras. Ou seja, não tem efeito fiscal. Esta determinação ficou expressa no artigo 17 do mesmo diploma legal, que estabelece de forma objetiva o modo como o Contribuinte deve proceder com o fim de obter a neutralidade fiscal:

"Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na

competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

Sendo de extrema importância destacar ainda o que estabelece o artigo 21 desta mesma lei: "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." ...

Finaliza, declarando que "o CPC 16 foi editado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis com o objetivo único de uniformizar os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais", não podendo surtir qualquer efeito tributário, nos termos do art. 16 da Lei 11.941/2009.

- Dos valores dos créditos informados em DICON - (Ficha 16A).

Discorda do entendimento do Fisco, quando este tenta fazer prevalecer o entendimento de que, "embora as receitas deste Contribuinte estejam sujeitas à não cumulatividade, ele não tem direito aos créditos de seus insumos, por falta de permissivo legal". Entende que a falta de previsão legal de utilização dos créditos deveria ensejar, então, que sua atividade fosse tributada por meio do sistema cumulativo, que possui uma alíquota substancialmente menor, e ainda:

...

O fato de a lei de regência ter relacionado tão somente a produção de bens ou de serviços não pode ser analisado como uma falta de permissivo legal. A atividade

de locação deixou de ser elencada tão somente em decorrência da sua falta de classificação de um modo genérico, mas jamais porque seus insumos não estariam aptos a gerarem créditos. Permitir esta exclusão seja produzir uma total afronta aos princípios da isonomia, da razoabilidade e especialmente, ao próprio conceito da não cumulatividade.

...

Afirma que interpretação utilizada pelo autuante fere princípios constitucionais, inclusive os da isonomia e da razoabilidade, "uma vez que, dentro do mesmo regime, alguns contribuintes poderiam se apropriar de créditos, e outros não, segundo a atividade desenvolvida, pagando, contudo, a mesma alíquota".

Traz também Soluções de Consulta cujos conteúdos refletem seu entendimento, permitindo a utilização dos créditos glosados pelo Fisco.

- Dos bens do ativo imobilizado - Com base no custo de aquisição(Linha 10/6A).

Em relação ao presente quesito, a interessada entende ter apurado corretamente os créditos relativos a seu ativo imobilizado, inicialmente, para o período de janeiro a abril de 2008, conforme previsto no ar. 43 da Lei 11.196/2005, que deu nova redação para o inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/2003, trazendo, inclusive, entendimento de uma Solução de Consulta de nº 10 de 09/02/2001, para reforçar sua argumentação.

Neste sentido, em seu entendimento, "uma vez reconhecida a possibilidade de aproveitamento de créditos em 48 parcelas sobre os veículos adquiridos para locação, segundo estabelece o § 14 do artigo 3º da Lei 10.833/2003, outro não pode ser o tratamento em relação ao que dispõe o artigo 1º da Lei 11.774/2008 que não seja o de permitir também a apropriação em 12 parcelas mensais (em relação ao ano de 2008)".

Além disso, entende que na eventual hipótese de não ser admitida a manutenção dos créditos nos moldes do artigo 10 da Lei 11.774/2008, a autoridade fiscal não pode simplesmente glosar e desconsiderar tais créditos, pois considera "inquestionável o direito ao creditamento com base em 48 parcelas (e mesmo que não fosse, em última análise, o Contribuinte teria direito ao crédito com base na depreciação dos bens, que neste caso, seria de 60 parcelas)".

- Do saldo final do crédito informado em 31/12/2007.

Discorda do procedimento adotado pela autoridade administrativa, ao desconsiderar o saldo final dos créditos apurados em 31/12/2007:

...

O procedimento adotado pela autoridade administrativa se apresenta completamente absurda e totalmente eivada de vício. O ano de 2007 em momento algum foi incluído no escopo deste Termo, de forma que é vedado ao ente reproduzir efeitos sobre os mesmos com base em meras suposições.

Se fosse sua intenção que os mesmos fundamentos deste Termo se projetassem ao ano de 2007, o procedimento de fiscalização deveria ter sido realizado também sobre este ano-base. Carece de base legal a tentativa de atingi-los. O absurdo fica mais evidente se considerarmos que na hipótese de novo Mandado de Procedimento Fiscal fosse instaurado em relação ao ano de 2007, e de fato, as mesmas glosas fossem aplicadas, determinadas quantias seriam exigidas do Contribuinte mediante lavratura do Auto de Infração, no qual estariam incluídos o montante de R\$ 89.276,45. Assim sendo, haveria uma nítida cobrança em dobro do mesmo valor, motivo pelo qual esta glosa não pode ser mantida.

...

Ao fim, apresenta seus pedidos:

...

Dos Pedidos Ante todo o exposto, requer o Contribuinte:

- a) o recebimento da presente, com o efeito suspensivo, de forma a suspender a exigibilidade do crédito tributário representado no PAF 13971.722735/2012-02;
- b) a procedência total dos pedidos, de forma a extinguir integralmente a cobrança do crédito tributário representado no PAF 13971.722735/2012-02;
- c) a produção das provas admitidas no direito;

...

É o Relatório.

”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas provenientes da venda de bens do ativo imobilizado, no caso, da venda de veículos originalmente utilizados para locação, não devem integrar a base de cálculo do PIS ou da COFINS, em função do previsto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei 10.637/2002 e no inciso II do § 3º do art. 1º da Lei 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. INSUMOS.

O direito a crédito previsto nos arts. 3ºs, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, destinam-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é

obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.

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

A opção de apurar créditos do PIS e da COFINS à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) ou 1/12 (um doze 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, descrevendo seus apontamentos nos itens abaixo:

“1 – Do quadro fático

2 – Das razões de procedência do pedido

2.1 – Da aplicação do precedente advindo ao Recurso Especial 1.221.170/PR

2.2 – Da sistemática de não cumulatividade da contribuição para o PIS/Cofins

2.3 – Do aproveitamento de créditos do PIS/Cofins sobre a aquisição de bens

3 – Do pedido.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte referente a exigência de PIS, do ano de 2008.

No Acórdão de Impugnação, houve decisão pela procedência parcial, reduzindo o tributo devido em virtude de: a) não inclusão das receitas oriundas da venda do ativo imobilizado; b) creditamento sobre os encargos de depreciação do período.

Cabe agora a análise quanto aos valores dos créditos informados em DACON como a) Bens e Serviços utilizados como insumo; e b) dos créditos sobre os bens do ativo imobilizado - com base no custo de aquisição.

Bens e Serviços utilizados como insumo

As autoridades fiscais possuem o entendimento de que a atividade empresarial da Contribuinte é a locação de veículos sem motorista, o que não pode ser enquadrado como “prestação de serviços”.

Neste aspecto, é necessário notar que o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, note-se que a aquisição de bens e serviços precisam estar relacionados à atividade da Contribuinte.

Note-se Acórdão do CARF quanto a impossibilidade de creditamento como insumo no caso de atividade de locação de veículos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (VEÍCULOS). IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de créditos previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 restringe-se aos bens e serviços utilizados como insumo nas atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não contemplando os utilizados na locação de bens móveis.”

(Proc.nº 18088.720105/2013-54, Acórdão nº 3101-004.207, da sessão de 24 de outubro de 2025. De relatoria da LUCIANA FERREIRA BRAGA).”

Note-se trechos do Acórdão de Impugnação demonstrando a impossibilidade de creditamento uma vez que a locação de veículos sem motorista não seria uma prestação de serviços:

“No que tange ao creditamento do PIS e da COFINS, ao contrário do que deseja a interessada, há que se ter em mente que o crédito em relação aos insumos não foi admitido pelo legislador para todas as atividades empresariais. Não o foi para

o comércio, de maneira que, por exemplo, um supermercado não pode apurar créditos em relação a partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de seus caminhões de entrega, ou dos balcões frigoríficos, máquinas registradoras ou quaisquer outros equipamentos que possua. Não o foi também para os insumos utilizados na locação de veículos.

O crédito sobre insumos toca unicamente às atividades de: a) prestação de serviços; b) produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No presente caso, a atividade empresarial da autuada é a locação de veículos sem motorista, a qual não se confunde com “prestação de serviços”.

“Prestação de serviços” é obrigação de fazer; “locação de bens móveis” é obrigação de dar e restituir. (...)

Dessa forma, esta instância administrativa está impedida de se manifestar a propósito de argumentações que tratem do tema, uma vez que descabe ao aplicador da legislação tributária discutir o mérito ou a legitimidade de atos legalmente proferidos e em pleno vigor, quando dos fatos objeto da autuação, visto a transcendência dos limites de sua competência.

Assim, com base em todo o citado, conclui-se que o direito a crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, destina-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A atividade empresarial de “locação de veículos” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar, esta, obrigação de fazer.

Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.”

Conforme já descrito, não integrou a base da Contribuição a venda dos veículos utilizados para locação, por não se referirem a atividade da empresa. Em semelhante análise, a receita decorrente da locação de veículos sem motorista não se refere a prestação de serviços, e sim a acordo comercial. O fato dela não se enquadrar como prestação de serviços impossibilita o creditamento em relação a insumos.

Por todo o exposto, voto pela manutenção da glosa dos bens e serviços informados em Dacon como insumo à atividade de locação de veículos.

Créditos sobre os bens do ativo imobilizado - com base no custo de aquisição

As autoridades fiscais glosaram os créditos dos bens do ativo imobilizado, com base no custo de aquisição, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) para os meses de janeiro a abril de 2008 e de 1/12 (um doze avos) para os meses de maio a dezembro de 2008. Note-se que,

conforme informação do próprio contribuinte, se referem unicamente por veículos utilizados para locação.

Note-se que o Recurso Voluntário trouxe os mesmos fundamentos expostos na Impugnação do presente processo. Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“A interessada, além de defender a correção do creditamento realizado, infere que, "na eventual hipótese de não ser admitida a manutenção dos créditos nos moldes do artigo 10 da Lei 11.774/2008, a autoridade fiscal não pode simplesmente glosar e desconsiderar tais créditos. Ou seja, consoante já mencionado, é inquestionável o direito ao creditamento com base em 48 parcelas (e mesmo que não fosse, em última análise, o Contribuinte teria direito ao crédito com base na depreciação dos bens, que neste caso, seria de 60 parcelas)".

Da análise da legislação de regência, verifica-se que improcedem as alegações da impugnante.

Vejamos o constante da Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União em 2 de fevereiro de 2015 e disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB, 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 e por bem sintetizarem o objeto deste litígio, cujas definições relevantes serão a seguir transcritos:

...

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. 7º A base de cálculo será:

...

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

...

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

...

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

...

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

...

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1ºda 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 3ºdas 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. 1ºdesta 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 §§ 1ºa 3º, 5ºa 10, 17 e 19 do art. 8ºdesta 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. 1ºda 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;

... (grifou-se).

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 - REPORTO.

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 REPORTO.

Art.2º-A. Os bens relacionados nos Anexos I e II poderão ser adquiridos no mercado interno ou importados, nos termos do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por qualquer beneficiário do REPORTO. (Incluído pelo Decreto nº 7.297, de 2010).

... (Sem os destaques no original).

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

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

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

...

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

...

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

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

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

...

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

...

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

...

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

...

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

...

Art. 24 ...

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

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

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

ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

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

(...)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.

O art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, admite os créditos calculados sobre os respectivos encargos de depreciação para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros”.

Por sua vez, o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, no entender da autuada, ampararia o creditamento por ela realizado, somente se refere à aquisição de máquinas e equipamentos.

Porém, conforme amplamente analisado nos fundamentos acima transcritos, quando a legislação pretendeu versar sobre veículos, o fez de forma expressa e não os considerando dentre as máquinas e equipamentos.

A Solução de Consulta citada pela impugnante, que produz efeitos apenas em relação ao consulente, foi proferida pela SRRF06/Disit em 09 de fevereiro de 2011, a respeito da qual foi feita menção, inclusive, na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, cujos fundamentos já foram transcritos neste voto:

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

Destaque-se que a referida Solução de Consulta não se trata de decisão proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), não havendo que se falar, desta forma, em alteração de entendimento por parte da Receita Federal, e nem, conseqüentemente, que a autuada tenha agido em conformidade com o entendimento vigente da RFB.

Aliás, em sentido diametralmente oposto à SC nº 10 - SRRF06/Disit, outras soluções de consulta foram a ela posteriormente proferidas, tais como a SC nº 27-SRRF07/Disit, de 13 de março de 2013; SC nº 168-SRRF08/Disit, de 29 de julho de 2013; SC nº 43-SRRF01/Disit, de 4 de setembro de 2013.

Apenas a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente), desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento (essa análise também se aplica à Solução de Consulta nº 169 de 29/08/2012, trazida pela interessada à fl. 381 de sua impugnação).

A interessada entende que o art. 43 da Lei nº 11.196/2005, estendeu o direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado, aos bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, produzindo efeitos a partir de 01/12/2005.

Entretanto, apesar de permitir o crédito sobre outros bens do ativo imobilizado, o respectivo cálculo deve se dar com base nos encargos de depreciação, na forma do inciso III do § 1º da Lei nº 10.833/2003:

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

...

§ 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:

...

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (grifou-se)

Portanto, inexistente previsão legal para o cálculo dos créditos do PIS e da COFINS relativos à aquisição de veículos para o ativo imobilizado da empresa, mediante aplicação de 1/48, ou mesmo 1/12 sobre o valor de aquisição do bem, mas sim, sobre os encargos de depreciação do período.

Deve-se assim, utilizar os créditos na forma prevista pela legislação, permitindo-se ao contribuinte o creditamento sobre os bens do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação, na forma constante das linhas 09 das fichas 16A de suas DACONs originais (...).”

Conforme descrito acima, não há previsão legal para o creditamento relativos à aquisição de veículos para o ativo imobilizado da empresa, mediante aplicação de 1/48, ou mesmo 1/12 sobre o valor de aquisição do bem. Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa do crédito da depreciação considerada pela aquisição dos veículos para locação.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, julgar improcedente o Recurso Voluntário, mantendo-se o crédito tributário exigido na sua integralidade.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda