



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
 1ª REGIÃO FISCAL

<b>PROCESSO Nº</b>	<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/7ª RF/DISIT Nº 195, de 26 de dezembro de 2006</b>	
<b>INTERESSADO</b>	<b>CNPJ/CPF</b>	
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b>		

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: Incidência não-cumulativa. Direito a créditos. Encargos de depreciação.

*Não há incidência de encargos de depreciação sobre imóveis adquiridos para revenda, posto que estes são enquadrados no ativo circulante;*

*A partir de primeiro de dezembro de 2005, só bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, dão direito a créditos calculados sobre encargos de depreciação;*

*É vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.*

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003; Lei nº 10.865/2004; Lei nº 6.404/1976; IN SRF nº 457/2004; IN SRF nº 458/2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Incidência não-cumulativa. Direito a créditos. Encargos de depreciação.

*Não há incidência de encargos de depreciação sobre imóveis adquiridos para revenda, posto que estes são enquadrados no ativo circulante;*

*A partir de primeiro de dezembro de 2005, só bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para locação a*

*terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, dão direito a créditos calculados sobre encargos de depreciação;*

*É vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.*

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.865/2004; Lei nº 6.404/1976; IN SRF nº 457/2004; IN SRF nº 458/2004.

---

## RELATÓRIO

---

A consulente dirige-se a esta Superintendência Regional da Receita Federal na 1ª Região Fiscal para formular consulta sobre a interpretação (ou aplicação) da legislação sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), especificamente, relativa às Leis nº 10.833, de 2003, nº 10.637, de 2002, nº 10.865, de 2004 e a Instrução Normativa SRF nº 458, de 2004.

2. Relata que:

2.1 Tem como objeto social principal a compra, venda e locação de imóveis próprios;

2.2 Possui um ativo permanente elevado, tendo, portanto, uma despesa de depreciação relevante;

2.3 Em 2005 optou pela tributação com base no Lucro Real. Assim, vem apurando o PIS e a Cofins pela incidência não-cumulativa.

3. Isto posto, questiona se pode aproveitar crédito de PIS e Cofins sobre a depreciação dos imóveis.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

4. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelecem:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

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

I – (...)

**VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.** (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

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

I – (...)

**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)

**VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;**

(...)

§ 1º *O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:* (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

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

I - (...)

**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)

§ 3º (...) (grifos não constam do original)

5. Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ostentam a seguinte redação:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

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

*I – (...)*

*II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;*

*III – (...)*

*(...)*

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

*I – (...)*

*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)*

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

*(...)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*(...)*

*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 - (...)*

*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)*

*§ 3º (...)* (grifos não constam do original)

6. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, refere-se ao período de aquisição dos bens e direitos integrantes do ativo imobilizado passíveis de créditos:

*Art. 1º (...)*

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

*(...)*

7. A Instrução Normativa SRF nº 458, de 18 de outubro de 2004, dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas decorrentes das atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, da seguinte forma:

*Art. 1º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas nos termos do inciso III do art. 150, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, apurarão a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social*

(Cofins), nas modalidades não-cumulativas, conforme o disposto na presente Instrução Normativa.

#### **Do Fato Gerador**

**Art. 2º** O fato gerador das mencionadas contribuições é o auferimento de receita, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

#### **Da Base de Cálculo**

**Art. 3º** A base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de unidades imobiliárias e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 1º A apuração da receita bruta da venda de unidades imobiliárias seguirá o mesmo regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do Imposto de Renda.

§ 2º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

**I - não-operacionais, decorrente da venda de ativo permanente;**

(...)

#### **Dos Créditos a Descontar**

##### **Dos custos das unidades imobiliárias vendidas**

**Art. 5º** A pessoa jurídica utilizará créditos referentes aos custos vinculados à unidade imobiliária, construída ou em construção, a serem descontados na forma dos arts. 6º, 7º, 8º e 9º, somente a partir da data da efetivação da venda.

§ 1º Considera-se efetivada ou realizada a venda de unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

§ 2º Considera-se unidade imobiliária:

I - o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;

II - cada lote oriundo de desmembramento de terreno;

III - cada terreno decorrente de loteamento;

*IV - cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e*

*V - o prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma.*

*§ 3º As despesas com vendas, as despesas financeiras, as despesas gerais e administrativas e quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não integram o custo dos imóveis vendidos.*

*§ 4º A pessoa jurídica poderá descontar créditos, calculados em relação aos custos de bens e serviços vinculados às demais receitas auferidas, nos termos desta Instrução Normativa.*

**Art. 6º** *A pessoa jurídica poderá ainda descontar créditos calculados em relação:*

*(...)*

*V - aos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, de:*

*a) bens incorporados ao ativo imobilizado, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, para fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004;*

*b) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a partir de 1º de fevereiro de 2004 até 31 de julho de 2004, para os bens adquiridos até 30 de abril de 2004;*

*c) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a partir de 1º de maio de 2004, para os bens adquiridos a partir desta data;*

*d) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, para fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004;*

*e) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, realizadas até 30 de abril de 2004, utilizados nas atividades da empresa, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a partir de 1º de fevereiro de 2004 até 31 de julho de 2004;*

f) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, realizadas a partir de 1º de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

(...)

**Art. 7º (...)**

§ 1º O direito ao crédito aplica-se, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Instrução Normativa, em relação aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a sujeição da pessoa jurídica ao regime não-cumulativo das contribuições.

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produto ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições.

(...)

(grifos não constam do original)

8. O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, dispõe:

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

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

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

§ 1º (...)

§ 3º *Fica vedada a utilização de créditos:*

*I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de*

março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

*II - na hipótese de aquisição de bens usados. (grifos não constam do original)*

9. O citado art. 313 do RIR/1999 prevê:

*Art. 313. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).*

*§ 1º (...)* (grifos não constam do original)

10. O art. 179, IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, esclarece quais as contas que serão classificadas no ativo imobilizado:

*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 destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;*

*V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.*

*Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. (grifos não constam do original)*

11. A consulente tem por objeto principal, de acordo com sua própria redação, a compra, venda e locação de imóveis próprios. Assim, os direitos de propriedade sobre imóveis que comprar para revenda classificam-se no ativo circulante, não submetidos, portanto, aos encargos de depreciação.

12. Já os direitos sobre imóveis que forem adquiridos para locação a terceiros, classificam-se no ativo imobilizado, estes sujeitos aos encargos de depreciação.

13. O objeto da consulta não é edificação ou benfeitorias em imóveis próprios, mas bens incorporados ao ativo imobilizado. A partir de primeiro de dezembro de 2005, vigência da alteração introduzida pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, só bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços dão direito a crédito calculado sobre encargos de depreciação.

14. Ressalte-se que, conforme disposto no inciso II, §3º, art.1º da IN SRF nº 457/2004, fica vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.

---

## CONCLUSÃO

---

15. Isto posto, conclui-se que:

15.1 Não há incidência de encargos de depreciação sobre imóveis adquiridos para revenda, posto que estes são enquadrados no ativo circulante;

15.2 A partir de primeiro de dezembro de 2005, vigência da alteração introduzida pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, só bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços dão direito a créditos, relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, calculados sobre encargos de depreciação.

15.3 É vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.

---

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

---

16. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005.

17. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao

interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

Encaminhe-se à \_\_\_\_\_ para que dê ciência à consulente e envie cópia à fiscalização.

CARMEN PACHECO TEMPONI RIBEIRO CECHIN  
Superintendente