



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
8ª REGIÃO FISCAL

<b>PROCESSO Nº</b> *****	<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº</b> <b>116</b> , de 23 de maio de 2005	
<b>INTERESSADO</b> *****	<b>CNPJ/CPF</b> *****	
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b> *****		

**Assunto:** Contribuição para o PIS/Pasep

**Ementa:** PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DO MAE/CCEE. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO: CRÉDITO.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

A pessoa jurídica integrante do MAE – Mercado Atacadista de Energia Elétrica, atualmente substituído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que optou pelo regime especial de tributação, relativamente à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, deve se submeter aos dispositivos do artigo 47 da Lei nº 10.637, de 30.12.2002. Assim, com referência ao PIS/Pasep, não se aplicam as determinações dos artigos 1º a 6º, da mencionada Lei, empregando-se a alíquota de 0,65%, para o cálculo do valor a recolher desta contribuição.

PIS NÃO-CUMULATIVO: CRÉDITO

INSUMO

A energia elétrica adquirida de terceiros, por concessionária de serviço público de transmissão e distribuição de energia elétrica, para atendimento de seu mercado consumidor, pode ser considerada insumo, uma vez que se trata de um bem aplicado na prestação de serviço que não está incluído no ativo imobilizado da concessionária. Dessa forma, pode ser calculado crédito sobre o valor dispendido com sua aquisição, para desconto do montante a recolher do PIS/Pasep não-cumulativo, observando-se que tal prática foi facultada a partir de 1º de janeiro de 2003, que alcança somente as aquisições feitas de pessoas jurídicas domiciliadas no país e que não inclui as operações efetuadas no âmbito do MAE/CCEE, no caso das pessoas jurídicas integrantes que optaram pelo regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002;

**BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.**

- No período de 1º de dezembro de 2002 a 31 de janeiro de 2004, para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, pode-se calcular crédito sobre o valor dos encargos de depreciação relativo a máquinas, equipamentos e quaisquer outros bens, inclusive imóveis, incorporados ao ativo imobilizado, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, independentemente da data de aquisição dos mesmos.

- No período de 1º de fevereiro de 2004 a 31 de julho de 2004, para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, pode-se calcular crédito sobre o valor dos encargos de depreciação relativo a máquinas, equipamentos e outros bens, inclusive imóveis, incorporados ao ativo imobilizado, desde que utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, e adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, independentemente da data de aquisição dos mesmos. Há a opção de se calcular tal crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição de aquisição das máquinas e equipamentos, mantidas as restrições mencionadas.

- A partir de 1º de maio de 2004, para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, também pode ser descontado crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no exterior para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Há a opção de se calcular o crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição de tais máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à mesma finalidade mencionada.

- A partir de 1º de agosto de 2004, para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, é vedada a utilização de créditos relativos à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004, somente se admitindo a utilização de créditos calculados em relação ao valor da depreciação de bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

- A partir de 1º de outubro de 2004, para fins de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, pode-se descontar crédito calculado em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2005, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. Tal crédito é apurado aplicando-se, a cada mês, a alíquota referida no “caput” do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição dos bens.

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 3º, incisos II e VI, parágrafo 1º, inciso III, parágrafo 3º, incisos I, II e III, artigo 47 e artigo 68; Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 3º, incisos II e VI, parágrafo 1º, inciso III, parágrafo 14, artigo 15, inciso II, artigo 68, inciso I, e artigo 93, inciso I; Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, artigo 15, inciso V, parágrafos 3º, 4º e 7º, artigo 27, e artigo 31, parágrafos 1º e 2º; Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004, convertida na Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, artigo 1º e artigo 2º, parágrafos 1º e 2º; Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, c/c Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, artigo 66, inciso I, alínea “b”, parágrafo 5º, inciso II, alínea “a”, e artigo 67, inciso I, parágrafo único; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 14 de março de 2003; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, c/c Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, artigo 4º, inciso IV; Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002; Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

---

## **RELATÓRIO**

---

Em processo protocolizado em 11/08/2003, a interessada, por intermédio de seus representantes legais, formula consulta acerca da legislação tributária federal referente à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) – PIS/Pasep – informando ser concessionária de serviços públicos de geração e distribuição de energia elétrica em diversos municípios e localidades dos Estados de \*\*\*\*\* e do \*\*\*\*\*.

2. As dúvidas da consulente dizem respeito à Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que disciplina a cobrança não-cumulativa do PIS/Pasep, e estão divididas em três tópicos:

2.1 – uma parte da energia que comercializa é adquirida no âmbito do Mercado Atacadista de Energia – MAE, instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, tendo a empresa formalizado a opção pelo regime especial de tributação, relativamente ao PIS/Pasep e à Cofins, com fulcro nas disposições do artigo 32 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 2002). De tal forma, entende que as

operações de compra e venda de energia elétrica praticadas no âmbito do MAE estão sujeitas à alíquota de 0,65%, para o PIS/Pasep, sem direito ao desconto dos créditos previstos na Lei nº 10.637, de 2002. Sobre as demais operações, praticadas fora do âmbito do MAE, considera que se aplica a alíquota de 1,65%, para o PIS/Pasep, podendo descontar os créditos previstos na Lei nº 10.637, de 2002, quando da apuração do valor a recolher da referida contribuição;

2.2 – a energia elétrica adquirida de outras empresas geradoras, para assegurar o atendimento a todo o seu mercado consumidor, é recebida em grosso (alta tensão) e sofre um processo de transformação, nas subestações, para as tensões apropriadas à comercialização. Julga a consulente, assim, que a despesa com a aquisição dessa energia está enquadrada no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pode ser utilizada para o cálculo de crédito, visando à redução do montante do PIS/Pasep a recolher;

2.3 – para efetuar a geração, transformação e distribuição da energia que vende ao consumidor final, a empresa utiliza diversas máquinas e equipamentos, que estão incorporados ao seu ativo imobilizado. Por tal fato, reputa que lhe é facultado utilizar-se de crédito calculado em relação a esses bens, nos termos do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, com a finalidade de o descontar do valor apurado da contribuição para o PIS/Pasep.

3. Finaliza, solicitando a manifestação desta Disit em relação aos entendimentos explanados no parágrafo anterior, propugnando que os mesmos sejam considerados corretos, abstendo-se o Fisco de lhe imputar qualquer punição, enquanto pendente de resposta a presente consulta.

---

## **FUNDAMENTOS LEGAIS**

---

4. Conforme evidenciado no relatório precedente, a consulta em tela foi subdividida em três tópicos, aos quais passamos a responder nos parágrafos seguintes. Preliminarmente, cumpre salientar que a atividade econômica principal da empresa interessada, transmissão de energia elétrica, insere-se no âmbito da prestação de serviço público, em regime de concessão, ao amparo do artigo 175 da Constituição Federal e regulamentada pelas Leis nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 9.648, de 27 de maio de 1998, e nº 10.848, de 15 de março de 2004, entre outras. A Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, citada pela consulente e que dispunha sobre o Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE, foi revogada pela Lei nº 10.848, de 2004, que criou a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE. De acordo com o artigo 29 desta última lei, a revogação ocorreu uma vez concluído o processo de transição do MAE para a CCEE.

5. O primeiro tópico da presente consulta versa sobre o tratamento tributário, em relação ao PIS/Pasep, que deve ser dado às operações praticadas pela concessionária no âmbito do MAE. Conforme disposição do artigo 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a pessoa jurídica integrante do MAE pôde optar por regime especial de tributação, no que concerne à contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do

Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

6. A análise dos parágrafos do artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002, revela que:

- no regime especial de tributação, considera-se receita bruta, para efeitos de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os resultados positivos apurados mensalmente pela pessoa jurídica optante, auferidos nas operações de compra e venda de energia elétrica realizadas dentro do Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE (§ 2º);

- a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime especial de tributação, somente estará sujeita a deduções de valores correspondentes a ajustes de contabilizações encerradas de operações de compra e venda de energia elétrica, realizadas no âmbito do MAE, quando decorrentes de (§ 3º):

“I - decisão proferida em processo de solução de conflitos, no âmbito do MAE, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) ou em processo de arbitragem, na forma prevista no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002;

II - resolução da Aneel;

III - decisão proferida no âmbito do Poder Judiciário, transitada em julgado; e

IV – (VETADO)”;

- as deduções de que trata o § 3º serão concretizadas nos casos em que fique caracterizada a anulação de receita sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins (§ 4º);

- as geradoras de energia elétrica optantes poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor da receita auferida com a venda compulsória de energia elétrica, por meio do Mecanismo de Realocação de Energia (§5º);

- ao regime especial aplicam-se as demais normas pertinentes à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observando-se que (§ 6º):

“**I – em relação ao PIS/Pasep, não se aplica o disposto nos arts. 1º a 6º;**

II – ...” (grifou-se)

7. Diante do exposto, observa-se que as operações da consultante no âmbito do MAE devem ser submetidas ao regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que a empresa fez a opção pelo referido regime, segundo o documento de fl. 5. Neste caso, em consonância com o parágrafo 6º, inciso I, do próprio artigo 47, não se aplicam, no que diz respeito ao PIS/Pasep, as disposições dos artigos 1º a 6º da Lei nº 10.637, de 2002. Isto significa que a alíquota a ser empregada, no regime especial, para cálculo do montante a recolher da contribuição para o PIS/Pasep é aquela prevista na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, artigo 4º, inciso IV (incluído pela Lei nº 9.990, de 21 de

julho de 2000, artigo 3º), de 0,65%, que corresponde ao percentual genérico fixado para os contribuintes submetidos ao regime de incidência cumulativa para essa contribuição. Deve ser relevado que as únicas deduções permitidas, para a determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá tal alíquota, são aquelas relacionadas no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002.

8. Ressalte-se que parte das receitas obtidas pela consulente estão sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, às quais não se aplica o regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002, e sim as demais disposições sobre a não-cumulatividade existentes na referida Lei. Note-se que a empresa deverá eleger um método, aplicado consistentemente durante todo o ano-calendário, com o fito de que possa calcular os créditos a serem descontados do valor a recolher do PIS/Pasep não-cumulativo. Os métodos permitidos para tanto são o da apropriação direta e o do rateio proporcional, resultando, seu emprego, na apuração de crédito exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas caracterizadas como sujeitas à não-cumulatividade, para a contribuição em questão. Estas determinações, a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que se enquadrem na situação exposta, estão discriminadas nos parágrafos 7º, 8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

9. Mesmo com a revogação da Lei nº 10.433, de 2002, e a conseqüente substituição do MAE pela CCEE, aplicam-se às pessoas jurídicas integrantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica as determinações do artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002, relativamente às operações do mercado de curto prazo, por força do disposto no parágrafo 4º do artigo 5º da Lei nº 10.848, de 2004 (“in verbis”):

“Art. 5º A CCEE sucederá ao Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, criado na forma da Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002, cabendo-lhes adotar todas as medidas necessárias para dar cumprimento ao disposto nesta Lei.

(...)

§ 4º Aplicam-se às pessoas jurídicas integrantes da CCEE o estabelecido no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a respectiva regulamentação, relativamente às operações do mercado de curto prazo.”

10. Quanto ao segundo tópico desta consulta, diz respeito à energia comprada de outras empresas de geração, pela interessada, de forma a assegurar o atendimento a todo o seu mercado consumidor. Recebida em grosso (alta tensão), esta energia é transformada para as tensões apropriadas e, após, distribuída. A consulente entende que a energia adquirida com tal finalidade está enquadrada nas disposições do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, podendo ser utilizada para o cálculo de crédito a descontar do valor que for apurado da contribuição para o PIS/Pasep.

11. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resultante da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que instituiu a cobrança não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, preceitua em seu artigo 3º (“in verbis”):

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação original da Lei nº 10.637, de 2002)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, artigo 25)

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)

(...)"

12. Por seu turno, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, fruto da conversão da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, ao dispor sobre a não-cumulatividade da Cofins, estabeleceu que ("in verbis"):

“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; (**Redação original da Lei nº 10.833, de 2003**)

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**)

(...)

Art. 16. O disposto no art. 4º e no § 4º do art. 12 aplica-se, **a partir de 1º de janeiro de 2003**, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.

Parágrafo único. **O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3º e nos §§ 5º e 6º do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa na forma e a partir da data prevista no caput.**

(...)” (grifou-se)

13. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, traz os seguintes dispositivos acerca do cálculo dos créditos a serem descontados do valor do PIS/Pasep não-cumulativo apurado (“in verbis”):

**“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:**

**I – das aquisições efetuadas no mês:**

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

**b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:**

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

**b.2) na prestação de serviços;**

(...)

**§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

I – (...)

**II - utilizados na prestação de serviços:**

**a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e**

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

**Art. 67.** O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou

creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.” (grifou-se)

14. Observa-se, assim, que a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da não-cumulatividade da Cofins, estendeu, através do artigo 16, parágrafo único, a aplicação das disposições de seu próprio artigo 3º, inciso II, também ao PIS/Pasep não-cumulativo, regulamentado pela Lei nº 10.637, de 2002. Dessa forma, permitiu às pessoas jurídicas abrangidas por esta legislação, entre elas os prestadores de serviços, que calculassem, a partir de 1º de janeiro de 2003, créditos sobre o valor dos insumos utilizados e os descontassem do montante do PIS/Pasep a recolher. Atualmente, a redação que vigora para o inciso II do artigo 3º de ambas as Leis, nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é aquela inserida pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual, no entanto, relativamente à matéria ora abordada, não importou em mudança relevante.

15. Conforme se depreende da legislação referida, as pessoas jurídicas passaram, a partir de 1º de janeiro de 2003, a poder descontar, do valor apurado da contribuição para o PIS/Pasep, créditos calculados inclusive em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços. Por insumos, especificamente quanto aos prestadores de serviços, são entendidos todos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e também os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço, nos termos do parágrafo 5º do artigo 66 da Instrução Normativa nº 247, de 2002, modificada pela Instrução Normativa nº 358, de 2003.

16. No caso em análise, a energia adquirida de terceiros atende aos requisitos para ser considerada insumo, pois se trata de um bem que é aplicado na prestação de serviço, pela consulente, não estando incluído no ativo imobilizado desta última. Portanto, pode a empresa efetuar o cálculo de crédito em relação às aquisições de energia que fizer, para descontá-lo do valor a recolher da contribuição para o PIS/Pasep, devendo, porém, observar que tal prática lhe foi facultada a partir de 1º de janeiro de 2003, que alcança somente as aquisições feitas de pessoas jurídicas domiciliadas no país e que não inclui as operações que efetua no âmbito do MAE/CCEE, que são objeto do regime especial de tributação previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002.

17. Finalmente, o último tópico da consulta versa sobre o inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, alegando, a consulente, que utiliza várias máquinas e equipamentos na prática de suas atividades, os quais estão incorporados ao seu ativo imobilizado. Assim, entende ser cabível o cálculo de créditos sobre os encargos de depreciação desse imobilizado, para que possam ser descontados do valor a recolher da contribuição para o PIS/Pasep.

18. Com efeito, ao ser regulamentada a incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, possibilitou-se à pessoa jurídica submetida ao recolhimento do citado tributo que descontasse, do montante devido, créditos calculados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas caracterizadas como sujeitas à não-cumulatividade,

incluindo os encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado. As sucessivas medidas legais que se reportam ao assunto em questão estabeleceram variadas condições, temporais e materiais, quanto ao alcance da aplicação dessa previsão legal, motivo pelo qual se faz necessária a referência a cada uma delas, de modo a elaborar a seqüência correta de sua utilização.

19. O primeiro texto legal a aludir à matéria tratada foi a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002, que estatuiu sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/Pasep (“in verbis”):

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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

(...)

**VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;**

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Medida Provisória.

(...)

Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

**II – a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 11;**

(...)” (grifou-se)

20. O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 14 de março de 2003, ao tratar do mesmo assunto, assim esclarece:

“Art. 4º A apuração dos créditos decorrentes dos encargos de depreciação e de amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens.”

21. Das normas transcritas conclui-se que as pessoas jurídicas por elas abrangidas puderam, **a partir de 1º de dezembro de 2002** (inclusive), calcular créditos sobre o valor dos encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens quaisquer (inclusive imóveis) incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, independentemente da data de aquisição de tais bens, desde que os tivessem adquirido de pessoa jurídica domiciliada no país. Esta previsão legal, no entanto, vigorou **até 31 de janeiro de 2004** (inclusive), tendo sido alterada com o advento da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, que foi convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

22. A Medida Provisória nº 135, de 2003 (convertida na Lei nº 10.833, de 2003), trouxe as seguintes disposições sobre o tema (“in verbis”):

“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 para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;**

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

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

(...)

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto no inciso I do § 3º do art. 1º, nos**

**incisos VI e VII do “caput” e § 10 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º e nos arts. 7º e 8º.**

(...)

**Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:**

**I - aos arts. 1º a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória;**

(...)” (grifou-se)

23. Houve algumas alterações de redação, bem como a introdução de novos dispositivos, ao se fazer a conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003, na Lei nº 10.833, de 2003, sendo relevante para a matéria tratada destacar (“in verbis”):

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

(...)

§ 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)

(...)

**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)**

(...)

**Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:**

**I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;**

(...)” (grifou-se)

24. Com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 135, de 2003, acrescidas das modificações quando de sua conversão na Lei nº 10.833, de 2003, as pessoas

jurídicas sujeitas ao recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo passaram a ter mais restrições, relativamente ao cálculo de créditos sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado. Além de mantida a limitação de que tais bens deveriam ter sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, restringiram-se os tipos de bens imobilizados que poderiam ser objeto do referido cálculo. Dessa forma, **a partir de 1º de fevereiro de 2004** (inclusive), somente se prestavam ao cálculo de créditos sobre os encargos de depreciação as máquinas, equipamentos e outros bens (mesmo imóveis) incorporados ao ativo imobilizado, **desde que adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços**, independentemente da data de aquisição dos mesmos, com a opção de se calcular o crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) da quantia gasta na aquisição das máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado. Esta sistemática vigorou até **31 de julho de 2004** (inclusive), quando foi superada por força de novas limitações impostas pela Lei nº 10865, de 30 de abril de 2004, resultado da conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004.

25. A Lei nº 10.865, de 2004, assim dispôs (“in verbis”):

“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.**

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

(...)” (grifou-se)

26. Como a Lei nº 10.865 foi publicada no dia 30 de abril de 2004, a partir do primeiro dia após o terceiro mês subsequente ao de sua publicação, ou seja, **desde 1º de agosto de 2004** (inclusive), ficou vedado às pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa descontar, do PIS/Pasep devido, créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de bens e direitos incorporados ao ativo imobilizado até 30 de abril de 2004. Observe-se que, agora, somente é possível o cálculo de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens (mesmo imóveis) incorporados ao ativo imobilizado do dia 1º de maio de 2004 (inclusive) em diante, ressaltando que ainda deve ser observada a condição de que o imobilizado em questão tenha sido adquirido para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

27. Sem prejuízo das conclusões dos itens anteriores, saliente-se que, **a partir de 1º de maio de 2004** (inclusive), as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep devem observar o disposto no artigo 15 da Medida Provisória nº 164, de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre a importação de bens e serviços (“in verbis”):

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Medida Provisória, nas seguintes hipóteses:

(...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

(...)

§ 3º O crédito de que trata o “caput” será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições de que trata esta Medida Provisória, acrescido do valor das próprias contribuições e, quando integrante do custo de aquisição, do IPI vinculado à importação.

§ 4º Na hipótese do inciso V, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

(...)

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo 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. **(Parágrafo introduzido pela Lei nº 10.865, de 2004)**

(...)

Art 27. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004**, ressalvado o disposto nos arts. 24 e 26.” (grifou-se)

28. Dos artigos transcritos no parágrafo anterior, conclui-se que foi possibilitado, às pessoas jurídicas que recolham PIS/Pasep não-cumulativo, **a partir de 1º de maio de 2004** (inclusive), descontar do valor apurado desta contribuição créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, e que sejam fruto de importações sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a opção de se calcular o crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) da quantia gasta na aquisição dessas máquinas, equipamentos e outros bens importados destinados ao ativo imobilizado.

29. Encerrando a relação de dispositivos legais que se referem, entre outros pontos, aos créditos da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, é necessário mencionar a Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004, convertida na Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (“in verbis”):

“Art. 1º As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de vinte e cinco por cento sobre a depreciação contábil de **máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2005**, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

(...)

Art. 2º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de dois anos, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que tratam o 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, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição dos bens de que trata o art. 1º desta Medida Provisória.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente a um vinte e quatro avos do custo de aquisição do bem.

**§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às aquisições efetuadas a partir de 1º de outubro de 2004.**

(...)” (grifou-se)

30. Portanto, **a partir de 1º de outubro de 2004** (inclusive), as pessoas jurídicas sujeitas à contribuição não-cumulativa do PIS/Pasep passaram a ter a opção de descontar, dessa contribuição, no prazo de dois anos, créditos calculados em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2005, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. Tais créditos são apurados mediante a aplicação, a cada mês, da alíquota referida no “caput” do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição do bem. Registre-se que, por meio do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, o Poder Executivo definiu a quais máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos aplicam-se os dispositivos legais da Medida Provisória nº 219, de 2004 (convertida na Lei nº 11.051, de 2004).

---

**CONCLUSÃO**

---

31. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que:

a) as pessoas jurídicas integrantes do então Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE, hoje substituído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que optaram pelo regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, devem observar os dispositivos do referido artigo, ao efetuar o cálculo do valor a recolher da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Ao PIS/Pasep apurado na forma desse regime especial não se aplicam as determinações dos artigos 1º a 6º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, empregando-se, para determinação de seu valor, a alíquota de 0,65%, estatuída pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, artigo 4º, inciso IV (incluído pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000);

b) a energia elétrica adquirida de terceiros, por concessionária de serviço público de transmissão e distribuição de energia elétrica, para atendimento do seu mercado consumidor, pode ser considerada insumo, nos termos do parágrafo 5º, inciso II, alínea “a”, do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, uma vez que se trata de um bem aplicado na prestação de serviço, o qual não está incluído no ativo imobilizado da concessionária. Dessa forma, é possível o cálculo de crédito sobre o valor da energia elétrica assim adquirida, para fins de desconto do montante a recolher do PIS/Pasep não-cumulativo, observando-se que tal prática foi facultada a partir de 1º de janeiro de 2003, que alcança somente as aquisições feitas de pessoas jurídicas domiciliadas no país e que não inclui as operações efetuadas pelos integrantes do MAE/CCEE que optaram pelo regime especial de tributação, previsto no artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002;

c) com referência às máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica, incorporados ao ativo imobilizado da concessionária, o valor dos encargos de depreciação de tais bens pode ser objeto do cálculo de crédito, a descontar do total devido da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, devendo, para tanto, ser observadas as seguintes condições, estabelecidas pela legislação pertinente:

c.1 – no período de 1º de dezembro de 2002 a 31 de janeiro de 2004, pode-se descontar, da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores dos encargos de depreciação referentes a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de bens destinados à venda, bem como em relação aos valores dos encargos de depreciação referentes a quaisquer outros bens incorporados ao ativo imobilizado, inclusive imóveis, independentemente da data de aquisição dos mesmos, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país;

c.2 – no período de 1º de fevereiro de 2004 a 31 de julho de 2004, pode-se descontar, do PIS/Pasep apurado mensalmente, crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação incorridos no mês referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (inclusive imóveis), adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, desde que tenham sido adquiridos para utilização na produção de bens

destinados à venda, ou na prestação de serviços, independentemente da data de aquisição dos mesmos, com a opção de se calcular o crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) da quantia gasta na aquisição dessas máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, mantidas as restrições mencionadas;

c.3 – a partir de 1º de maio de 2004, pode-se também descontar, do PIS/Pasep não-cumulativo apurado mensalmente, crédito calculado sobre o valor da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no exterior para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, com a opção de se calcular tal crédito, a cada mês, sobre o valor de 1/48 (um quarenta e oito avos) da quantia gasta na aquisição dessas máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à mesma finalidade mencionada;

c.4 – a partir de 1º de agosto de 2004, é vedada a utilização de créditos relativos à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004, somente se admitindo a utilização de créditos calculados em relação à depreciação de bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004; e

c.5 - a partir de 1º de outubro de 2004, pode-se descontar, do PIS/Pasep não-cumulativo devido, créditos calculados em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2005, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. Tais créditos são apurados, com referência especificamente ao PIS/Pasep, aplicando-se, a cada mês, a alíquota referida no “caput” do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição dos bens.

---

## **ORDEM DE INTIMAÇÃO**

---

32. Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

33. Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova da existência de solução diversa, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2005

---

**Hamilton Fernando Castardo**  
Chefe da Divisão de Tributação  
Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)  
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)  
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

GTN/rs