



## Solução de Divergência nº 6 - Cosit

**Data** 13 de junho de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito de que trata o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, III, e § 14.

FICA REFORMADA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 172, DA DISIT/SRRF09, DE 06 DE SETEMBRO DE 2012, NO QUE TANGE À POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS, APÓS A ALIENAÇÃO DO BEM.

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito de que trata o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, III, e § 14, e art. 15, II.

FICA REFORMADA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 172, DA DISIT/SRRF09, DE 06 DE SETEMBRO DE 2012, NO QUE TANGE À POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS, APÓS A ALIENAÇÃO DO BEM.

## Relatório

Trata-se de Representação de Divergência formulada por servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007, dispositivo revogado e que corresponde hoje ao art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A Representação cinge-se à Solução de Consulta nº 172, da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal (Disit/SRRF09), de 06 de setembro de 2012, e à Solução de Consulta nº 168, de 31 de julho de 2013, da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (Disit/SRRF08).

3. A Solução de Consulta nº 172, da Disit/SRRF09, de 06 de setembro de 2012, está assim ementada, em relação à Cofins:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS  
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. OUTROS BENS. DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO.

Na hipótese de a pessoa jurídica optar pela forma de créditos sobre máquinas e equipamentos prevista na IN SRF 457/2002, art. 1º, § 2º, I, à razão de 1/48 ao mês, poderá continuar, como forma de concretizar a não cumulatividade, a efetuar o desconto dos créditos mês a mês ainda que o bem em questão seja revendido antes da utilização das quarenta e oito parcelas mensais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, §§ 1º, III, e 14; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN SRF 457, de 2004, art. 1º, § 2º, I.

4. Já a Solução de Consulta nº 168, de 31 de julho de 2013, da Disit/SRRF08, está assim ementada, em relação à Cofins:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS  
APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

O fato de o legislador dispor no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre a vida útil econômica dos bens para fins de apuração de créditos da Cofins, ou seja, ali dispor sobre o período em que opcionalmente pode se dar o aproveitamento de tais créditos relativos à depreciação, não faz com que a depreciação deixe de ser o fundamento da obtenção de créditos decorrente daquele § 14. Ao permitir que o aproveitamento de créditos da Cofins fundado na depreciação dos bens que contempla se dê mais rapidamente que o aproveitamento de deduções relativas à depreciação admitido no âmbito do IRPJ, de nenhuma maneira aquele parágrafo descaracteriza a depreciação dos bens como a base da obtenção de créditos sobre a qual dispõe. Admitir-se o contrário seria ferir as disposições do “inciso III do §

10º do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao qual remete expressamente seu §14.

Portanto, depois da alienação dos bens, não há como se cogitar de apuração de créditos fundada no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dado não caber se falar de depreciação de um bem depois de sua alienação, isto é, depois que não mais integra o patrimônio da pessoa jurídica e que não mais há seu aproveitamento econômico.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. INAPLICABILIDADE.

O arcabouço legal da Cofins estabelece explícita distinção entre ‘máquinas’ e ‘veículos’. Por si, tal distinção já inviabiliza a aplicação do §14 do art.3º da Lei nº10.833, de 2003, a ‘veículos’, conhecida a impossibilidade de interpretação extensiva de dispositivos tributários de caráter desoneratório. Em adição, o fato de o legislador, no próprio § 14, ao fazer remissão ao § 1º, III, daquele mesmo art.3º, em lugar de contemplar o completo conjunto de bens alcançado por esse inciso ao qual remete, haver restringido de forma expressa seu alcance apenas às “máquinas e equipamentos” por ele alcançados, aponta de forma eloqüente seu intuito de que os “outros bens” contemplados por aquele § 1º, III, dentre os quais se encontram os ‘veículos’, não fruam da possibilidade de depreciação acelerada estabelecida naquele § 14.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts.2º, §2º, III, 3º, caput, inciso VI, §1º, III, e §14; Lei nº 10.637, de 2002, arts.2º, §2º, III; Lei nº 10.485, de 2002, arts.1º, caput, 3º, inciso I, ‘a’, e Anexo II, itens 1, 11 e 13; IN SRF nº 457, de 2004, arts.1º, caput, e 2º, caput.” .

## Fundamentos

5. Verificando-se o teor das Soluções de Consulta indicadas na representação, constata-se a existência de divergência, acerca da possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fundada no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem, pelo que se conhece da representação.

6. Da leitura das Soluções de Consulta, paradigmas da apontada divergência, e das ementas acima citadas, verifica-se que a Solução de Consulta nº 168, de 31 de julho de 2013, da Disit/SRRF08, não admite a aludida apuração de créditos , *“dado não caber se falar de depreciação de um bem depois de sua alienação, isto é, depois que não mais integra o patrimônio da pessoa jurídica e que não mais há seu aproveitamento econômico”*

7. Já a Solução de Consulta nº 172, da Disit/SRRF09, de 06 de setembro de 2012, admite que se continue a apurar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mesmo após a alienação do bem, antes da utilização das quarenta e oito parcelas mensais “como forma de concretizar a não cumulatividade”.

8. Inicialmente, cabe apresentar a legislação cuja interpretação se mostra controvertida, a saber dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003, *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 ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 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)”

9. Inicialmente, cabe ressaltar que as disposições do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cogentes à Cofins, bem como à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, constituem apenas regras especiais aplicáveis à apuração do crédito previsto no inciso VI do **caput** do mencionado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu homólogo na Lei nº 10.637, de 2002, conforme fica evidente no texto do próprio § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (“Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo”).

10. Assim, as regras gerais constantes do inciso VI do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, devem ser aplicadas conjuntamente com as regras específicas estabelecidas pelo § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse contexto, deve-se destacar que, conforme o texto do inciso em análise, os bens devem ser utilizados na “locação a terceiros”, na “produção de bens destinados à venda” ou na “prestação de serviços”, para que possam gerar direito de creditamento.

11. Daí, constata-se inexoravelmente que com a alienação do bem não há mais o seu aproveitamento econômico pela pessoa jurídica alienante nas atividades de locação a

terceiros, produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, o que, por si só, inviabilizaria a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bem alienado.

12. Ademais, conforme bem salienta a Solução de Consulta nº 168, da SRRF08/Disit, de 29 de julho de 2013, o fundamento da apuração de créditos prevista no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é a depreciação de bens produtivos, não havendo que se falar em depreciação ou de amortização de um bem depois de sua alienação:

“14. Como já destacado, o próprio §14 do art.3º da Lei nº10.833, de 2003, **prevê de forma expressa que a opção que estabelece** toca ao **“crédito de que trata o inciso III do § 1o”** daquele mesmo artigo, **ou seja, ao crédito relativo aos “encargos de depreciação e amortização dos bens”**. Trata-se o evocado §14 apenas de um dispositivo que permite aceleração da apuração de créditos relativos à depreciação e à amortização dos bens que contempla.

14.1 E, evidentemente, **não há como se falar de depreciação ou de amortização de um bem depois de sua alienação**, isto é, **depois que não mais integra o patrimônio da pessoa jurídica e que não mais há seu aproveitamento econômico**.

14.2 Isso posto, em vista das referências da consulente aos arts.1º e 2º da IN SRF nº 457, de 2004, cabe igualmente destacar que o art. 1º desse instrumento normativo é expresso ao apontar em seu *caput*, o qual pauta sua interpretação, que ele se destina a tratar dos “*créditos calculados sobre os encargos de depreciação*”. Do mesmo modo, o art.2º, em seu *caput*, coloca de forma expressa dispor sobre como os “*créditos de que trata o art.1º devem ser calculados*”.

14.3 Ou seja, não é demais salientar que as referências desses artigos do instrumento normativo à possibilidade de cálculo de créditos fundado no “*valor de aquisição dos bens*”, evocadas pela consulente, **dão-se no âmbito da apuração de créditos relativos à depreciação**, apuração essa contemplada §14 do art.3º da Lei nº10.833, de 2003. **A Instrução Normativa não cria nova hipótese de apuração de créditos, nem, como se sabe, poderia fazê-lo, dada a ausência de fundamento legal.** Há que se ter nítido que a base de cálculo da depreciação identifica-se com o “valor de aquisição dos bens”, contexto no qual as disposições normativas fazem referência a ‘*valor de aquisição*’ no intuito de apresentar de forma clara como deve ser realizado o cálculo acelerado do créditos das contribuições em pauta fundado na depreciação dos bens, uma vez que idêntica aceleração não se dá no aproveitamento de deduções relativas à depreciação admitido no âmbito do IRPJ.”

13. Vale salientar ainda que, no corpo de sua fundamentação (*obter dictum*), a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no DOU de 02/02/2015, e disponível, na íntegra, no sítio eletrônico da RFB, tratando dos referidos créditos, assinalou no seu item 16 que:

“16. Ressalte-se que na hipótese de alienação de bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam gerando créditos da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins, não será admitida a apuração de créditos a partir do mês seguinte ao da alienação. Isto porque o bem não mais será utilizado pela pessoa jurídica alienante na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”

## Conclusão

14. Em face do exposto, soluciona-se a representação de divergência afirmando-se que depois da alienação dos bens não há como se cogitar de apuração de créditos fundada no § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

À consideração superior.

*Assinatura digital*  
AMARI AMORA CÂMARA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

*Assinatura digital*  
FERNANDO DOLABELLA VIANNA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe Substituto da Direi

*(Assinado digitalmente)*  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência.

Reforma-se a Solução de Consulta nº 172, da Disit/SRRF09, de 06 de setembro de 2012, no que tange à possibilidade de aproveitamento de créditos acima discutida, após a alienação do bem, nos termos desta Solução de Divergência.

Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

*Assinatura digital*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit