



---

**Solução de Consulta nº 319 - Cosit**

**Data** 20 de junho de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.

Quanto à apuração do crédito da Cofins previsto no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre outras regras, destaca-se que:

- a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;
- c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;
- d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, 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 5.172, de 1966 (CTN), art. 168; art. 3º, VI, §14, §16, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 11.727, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

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

DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO À APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional.

Quanto à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso VI do *caput* art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, entre outras regras, destaca-se que:

a) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

b) contudo, a legislação permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;

c) somente é permitida a apuração do mencionado crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, 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 5.172/1966 (CTN), art. 168; art. 2º, *caput*, art. 3º, VI da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 11.196, de 2005; arts. 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004; art. 2º, §1º da Lei nº 11.051, de 2004; art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008; IN SRF nº 457, de 2004.

**Relatório**

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) buscando esclarecimentos sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Entende que a não cumulatividade é simétrica para a Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins, limitando sua consulta à Cofins.
3. Informa que atua no ramo de atividade de produção de laminados.

4. Relata que não vem aproveitando os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as aquisições de ativo imobilizado destinados à produção de bens e/ou serviços pertinentes ao seu objeto social.
5. Cita que a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 3º, inciso IV permite o aproveitamento do crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para a locação de terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.
6. Afirma que a mesma Lei em seu art. 3º § 1º inciso III, determina a aplicação da alíquota específica sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês.
7. Acrescenta que a supracitada Lei em seu art. 3º § 14, opcionalmente, permite aos contribuintes, 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.
8. Comunica que posteriormente foi criada pela Lei nº 11.774, de 2008, mais uma opção de cálculo dos créditos sobre aquisições do ativo imobilizado desde que aplicado às finalidades societárias dos contribuintes, onde excepcionalmente as pessoas jurídicas poderiam optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços. Poderiam no período de maio de 2008 a 1 de agosto de 2011, como terceira opção, calcular os créditos sobre as aquisições do ativo imobilizado destinado à produção de bens e/ou serviços.
9. Aduz que, posteriormente, a terceira opção de cálculo dos referidos créditos foi alterada pela Lei nº 12.546, de 2011, em seu art. 4º, permitindo as pessoas jurídicas aproveitarem os créditos referentes às aquisições a partir do mês de agosto de 2011 de forma decrescente a começar com 1/11 avos até imediatamente para aquisições posteriores a julho de 2012.
10. Declara que, em virtude dessas opções, e tendo em vista que não aproveitou nenhum crédito referente a essas operações (aquisições de ativo imobilizado destinado à produção de bens e/ou serviços), vem requerer a melhor forma de aproveitamento dos créditos, com base no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que determina que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.
11. Informa que possui em seu ativo fixo (imobilizado) máquinas antigas que são depreciadas em 120 meses e que não aproveitou nenhum crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de 2003/2004 e que, principalmente nos últimos 3, 4 anos, investiu consideravelmente na aquisição de máquinas produtivas devido ao segmento em que atua.
12. Ao final, questiona se é possível aproveitar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas duas modalidades para essas duas situações – um para cada. Por cota mensal de depreciação a partir dos últimos 60 meses para os bens mais antigos adquiridos até 31/12/2007 e pelas opções alternativas de 1/48 avos, 1/12 avos, 1/12 avos decrescente e imediatamente, respeitando o fato gerador a partir de 2008.

## Fundamentos

13. Conforme as informações prestadas pela consultante, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que rege o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

14. Preliminarmente, importa ressaltar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

15. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das informações prestadas pela consultante, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

16. Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, à análise da presente consulta.

17. Trata-se de dúvida quanto à forma de desconto do crédito da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços. Sobre o tema, dispõe a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

*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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*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 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) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

(...)

*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 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)*

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (sem destaques no original)

18. Quanto à Cofins, dispõe a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

**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).

(...)

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

**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) (Produção de efeito)

(...)

**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 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 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)

(...)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

**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 destaques no original)*

19. Ante os dispositivos acima expostos, verifica-se que só geram crédito, conforme o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ambos com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, as 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.

20. Por outro lado, com o advento do art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que deu nova disciplina à apuração de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação e amortização, **o direito a créditos só subsiste em relação às máquinas e aparelhos adquiridos a partir de 1º de maio de 2004:**

*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.*

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.(grifou-se)*

21. O artigo 21 da Lei nº 10.865, de 2004, por sua vez, acrescentou o § 14 ao artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, estabelecendo, como opção, que o desconto de créditos de Cofins relativos a máquinas e equipamentos adquiridos para o ativo imobilizado fosse feito em quatro anos (quarenta e oito meses) em vez de acompanhar a depreciação contábil:

*§ 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)*

22. A mesma regra é trazida à Contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 10.865, de 2004, que acrescenta o inciso II ao artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando a ela o disposto nos §§ 10 a 15 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

23. Por sua vez, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, estabeleceu outra forma incentivada de apropriação dos créditos de depreciação em hipóteses restritas:

*Art. 2º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 2 (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 n.ºs 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 n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição dos bens de que trata o art. 1º desta Lei.*

*§ 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição do bem.*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às aquisições efetuadas após 1º de outubro de 2004 (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 21/11/2005).*

24. O art. 1º da Lei n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008, em sua redação original, instituiu a possibilidade de apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos em 12 meses. A redação atual estabeleceu um escalonamento que ao final permite o imediato creditamento em relação a determinados bens adquiridos a partir de julho de 2012, *in verbis*:

~~*Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.*~~

~~*§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.*~~

~~*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.*~~

*Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: ( Redação dada pela Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*I - no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; ( Incluído pela Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*II - no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; ( Incluído pela Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*III - no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; ( Incluído pela Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*IV - no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*V - no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VI - no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VII - no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*VIII - no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*IX - no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*X - no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*XI - no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: ( Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

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

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir da data de publicação desta Medida Provisória. ( Redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

*§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente à data de publicação desta Medida Provisória. ( Incluído pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 )*

25. A apropriação dos créditos das contribuições decorrentes dos encargos de depreciação e amortização foi disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, abaixo colacionada:

***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 pessoa jurídica.*

*§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.*

*§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:*

*I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou*

*II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.*

*§ 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.*

*Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:*

*I - dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do § 1º do art. 1º;*

*II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º; ou*

*III - de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso II do § 2º do art. 1º.*

*§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.*

*§ 2º Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que*

*trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.*

(...)

**Art. 7º** *Considera-se efetuada a opção de que tratam os §§ 2º dos arts. 1º e 3º, de forma irretroatável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma neles prescritas.*

*§ 1º O disposto neste artigo, na hipótese dos incisos II dos arts. 4º e 5º, aplica-se a partir de 26 de julho de 2004.*

*§ 2º O critério adotado para a recuperação dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado deve ser o mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.*

**Art. 8º** *O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se exclusivamente para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

**Art. 9º** *As pessoas jurídicas devem manter, durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos de que trata esta Instrução Normativa.*

**Parágrafo único.** *Na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.*

26. Nesse ponto, ressalta-se que a Instrução Normativa nº 457, de 2004, não dispõe sobre todas as hipóteses de apuração de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, dada a falta de atualização da norma frente às alterações legais da matéria respectiva.

27. Em resposta ao primeiro questionamento da consultante, afirma-se que a regra geral para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é o cálculo do montante sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo os encargos de depreciação determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem.

28. Entretanto, como apresentado acima, permite-se à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada período de apuração, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

29. Salienta-se que a opção da pessoa jurídica entre as diversas formas de creditamento possível é feita por meio do efetivo aproveitamento do crédito na forma escolhida e o critério deve ser uniforme para as duas contribuições, de acordo com o art. 7º, caput e § 2º, da IN SRF nº 457, de 2004.

30. Com respeito ao segundo questionamento, a legislação é clara ao permitir o aproveitamento extemporâneo do crédito (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º), a saber:

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

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (sem destaques no original).*

31. Entretanto, o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a prazo prescricional. Deveras, tal direito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

32. Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, *verbis*:

*Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.*

33. Em relação ao prazo prescricional em que incorre o referido crédito, a Cosit, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 25 de novembro de 2011, exarou orientação de que “o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração”, como se lê na ementa publicada no Diário Oficial da União - DOU de 22.08.2011, a seguir transladada:

*EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.*

*Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeçoam-se no último dia do mês da apuração. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração; (sem destaques no original).*

34. Por fim, vale ainda ressaltar a impossibilidade de apuração do crédito em voga após a alienação do bem, conforme ressaltado na Solução de Consulta Cosit nº 99.058, de 15 de maio de 2017. Veja-se a ementa transcrita na parte relativa à Cofins:

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.*

*É vedada a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e 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.*

## Conclusão

35. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:
- a) é possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido seu prazo prescricional;
  - b) quanto à apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, entre outras regras cabe ressaltar:
    - b.1) a regra geral é o cálculo do montante a ser descontado em cada período de apuração com base nos encargos de depreciação do bem, observadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
    - b.2) contudo, a legislação das contribuições permite à pessoa jurídica optar por diversas formas alternativas e privilegiadas de apuração do montante do referido crédito, desde que cumpridos os requisitos legais, conforme consta do § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008;
    - b.3) somente é permitida a apuração do mencionada crédito em relação a bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004;
    - b.4) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, 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.

Assinado digitalmente  
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente  
RONI PETERSON BERNARDINO DE  
BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB n.º  
657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

Assinado digitalmente  
ÂNGELA MACHADO GÓES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit 05 (substituta)

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

Assinado digitalmente  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit