
Solução de Consulta nº 349 - Cosit**Data** 27 de junho de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS****CUMULATIVIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. BENFEITORIAS. IMÓVEIS DE TERCEIROS.**

Na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser lançados, conforme a legislação do IRPJ, como custo ou despesa no resultado do exercício em que ocorrem, não será possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com fulcro no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse caso, considerando a inexistência de previsão específica a esse respeito, tais dispêndios somente permitirão a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins caso se refiram à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). (Para detalhamento acerca dessa modalidade de creditamento, ver Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no DOU de 11 de outubro de 2016)

Na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser capitalizados no ativo da pessoa jurídica, conforme a legislação do IRPJ, eventual apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deverá ocorrer nos termos do no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com base na cota de depreciação ou amortização ocorrida no período, conforme a mesma legislação do IRPJ. Em tempo, salienta-se que:

- a) o citado dispositivo legal somente permite a apuração do crédito que estabelece caso as benfeitorias sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;
- b) conseqüentemente, os dispêndios de uma pessoa jurídica com benfeitorias realizadas em imóveis efetivamente utilizados por outra pessoa jurídica (ainda que na prestação de serviços à pessoa jurídica que realizou as benfeitorias) não permitem a apuração do crédito da Cofins de que trata o mencionado dispositivo legal.

A pessoa jurídica que se sujeitar à apuração não cumulativa da contribuição em relação apenas a parte de suas receitas terá direito de apurar créditos, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e

encargos vinculados a essas receitas, devendo observar o disposto nos parágrafos 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003; Decreto nº 3.000, de 1999; Pareceres Normativos CST 210, de 30 de novembro de 1973, e nº 104, de 12 de setembro de 1975.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, acima qualificada, apresenta consulta a respeito da interpretação da legislação tributária no que tange à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

2. Informa que se dedica ao comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados, à execução de serviços de oficina, abarcando o conserto, lanternagem e pintura de veículos, bem como à recauchutagem de pneumáticos, sendo tributada pelo lucro real, optante pelo RTT e sujeita às sistemáticas cumulativa e não cumulativa em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

3. Aduz que a sua dúvida recai na interpretação da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que versa sobre a sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, no que diz respeito ao crédito sobre benfeitorias. Reproduz, em seguida, o art. 3º, VII, da respectiva Lei.

4. Afirma dedicar-se ao comércio de mercadorias, sujeitas tanto à tributação básica quanto à tributação concentrada das contribuições, à prestação de serviço e à revenda de veículos usados, sendo esta última atividade sujeita ao regime de apuração cumulativa da Cofins. Por sua vez, entende que as atividades que desenvolve não são impeditivas para o creditamento da Cofins em relação aos encargos de amortização sobre as benfeitorias realizadas em prédios de terceiros.

5. Reproduz, em seguida, algumas ementas de Soluções de Consulta que tratam da apuração proporcional de créditos na existência de receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa e cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e do desconto de créditos calculados sobre os encargos de depreciação e amortização.

6. Ao fim, traz o seguinte questionamento:

“Com atendimento dos critérios estabelecidos nos incisos I e II do § 2º e nos parágrafos 7º a 9º, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, é permitido o crédito da amortização sobre as benfeitorias em prédio de terceiros, na base da Cofins, conforme previsto no inciso VII, do artigo 3º da mesma Lei?”

7. Conforme as informações prestadas pela consulente, 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 740, de 2 de maio de

2007, que, à época da apresentação da petição, regia o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

Fundamentos

8. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Ademais, o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A sua finalidade é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

10. Dessa forma, depreende-se que cabe à RFB apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo lícito que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da RFB em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

11. Feitas essas considerações, passa-se à solução da presente consulta.

12. Conforme se extrai do questionamento reproduzido acima, a discussão em tela circunscreve-se à possibilidade de desconto de crédito da Cofins em relação à execução de benfeitorias em imóveis de terceiros, por parte de pessoa jurídica sujeita simultaneamente ao regime de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições.

13. As hipóteses de desconto de crédito da Cofins encontram-se disciplinadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dentre elas, cumpre destacar a constante do inciso VII e suas regras:

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

(...)

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

(...)

§ 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 e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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 Lei.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

14. Destarte, verifica-se que a legislação autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos da Cofins calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica. Tais créditos serão determinados com base nos valores dos encargos de depreciação e amortização dos bens incorridos no mês.

15. Assim, na medida em que utiliza a depreciação e a amortização como base para a apuração do montante dos créditos relativos às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, a legislação da não cumulatividade da Cofins estabelece a aplicação complementar da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que tradicionalmente rege esta matéria.

16. Nesse contexto, relevante colacionar as regras acerca de depreciação e amortização consubstanciadas no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

“Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 15, Lei nº8.218, de 1991, art. 20, Lei nº8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº9.249, de 1995, art. 30).

§1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº4.506, de 1964, art. 45, §1º).

(...)

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem impréstáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

(...)

Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;

(...)

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;

(...)

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Art.325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

(...)

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

(...)

Art.327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei n.º4.506, de 1964, art. 58, § 1.º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, § 3.º).

(...)

Art.346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei n.º4.506, de 1964, art. 48).

§1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei n.º4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III). (grifou-se)

17. Sendo assim, verifica-se que, na legislação do IRPJ, os dispêndios relativos à manutenção e reforma de imóveis próprios ou de terceiros podem, dependendo da situação:

a) ser lançados como custo ou despesa no resultado do exercício em que ocorrem; ou

b) ser capitalizados no ativo da pessoa jurídica, sendo lançada como custo ou despesa no resultado do exercício a diminuição de valor correspondente à amortização ou depreciação do item em cada período, conforme o caso.

18. Nessa senda, fazendo a aplicação complementar da legislação do IRPJ às regras de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a dispêndios com benfeitorias em imóveis explanada acima, verifica-se que:

a) na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser lançados, conforme a legislação do IRPJ, como custo ou despesa no resultado do exercício, não será possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com fulcro no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

18.1 Nesse caso, considerando a inexistência de previsão específica a esse respeito, tais dispêndios somente permitirão a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins caso se refiram à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). Para detalhamento acerca dessa modalidade de creditamento, ver Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no DOU de 11 de outubro de 2016.

b) na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser capitalizados no ativo da pessoa jurídica, conforme a legislação do IRPJ, eventual apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deverá ocorrer com fulcro no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com base na cota de depreciação ou amortização ocorrida no período, conforme a mesma legislação do IRPJ;

18.2. Em adendo, cumpre salientar que o citado dispositivo legal somente permite a apuração do crédito caso as benfeitorias sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica (empresa). Ou seja, para que se permita o creditamento, tais imóveis devem estar necessariamente atrelados ao desenvolvimento da atividade econômica que ela executa.

18.3. Neste ponto, ressalta-se que não se considera como atividade da pessoa jurídica para fins de creditamento com base no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aquela que, ainda que constante de seu objeto social, seja por ela totalmente terceirizada para outra pessoa jurídica. Por conseguinte, os dispêndios de uma pessoa jurídica com benfeitorias realizadas em imóveis efetivamente utilizados por outra pessoa jurídica (ainda que na prestação de serviços à pessoa jurídica que realizou as benfeitorias) não permitem a apuração do referido crédito da não cumulatividade da Cofins.

19. Por fim, cumpre salientar que a pessoa jurídica que desenvolver atividades sujeitas ao regime de apuração cumulativa e ao regime de apuração não cumulativa da Cofins deverá observar o disposto nos parágrafos 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que tratam do rateio dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas por pessoa jurídica sujeita aos dois regimes de apuração dessas contribuições.

Art. 3º

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

20. A Solução de Divergência Cosit nº 3, de 9 de maio de 2016, ilustra precisamente as regras de cálculo acerca desse rateio, conforme se observa nos trechos transcritos abaixo:

11. Um exemplo hipotético simplificado ajudará na compreensão do entendimento aqui exposto. Considerem-se as seguintes receitas e despesas de uma pessoa jurídica, comerciante de veículos, que apure o imposto de renda com base no lucro real:

RECEITAS

Venda de veículos novos R\$ 700.000,00

Venda de veículos usados R\$ 300.000,00

DESPESAS

Aquisição de veículos novos R\$ 200.000,00

Aquisição de veículos usados R\$ 10.000,00

Aluguel do estabelecimento R\$ 400.000,00

Energia Elétrica R\$ 1.000,00

12. Trata-se de pessoa jurídica que apura o imposto de renda com base no lucro real, portanto, submetida à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, nesse caso, a receita bruta da revenda de veículos novos, embora sujeita à alíquota zero das contribuições (Lei nº 10.485, de 2002, art. 3º, § 2º, II), está submetida à incidência não cumulativa. A revenda de veículos usados está submetida à incidência cumulativa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, VII, “c”, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, VII, “c”).

13. Passa-se à apuração da base de cálculo do crédito da não cumulatividade, sabendo-se que a pessoa jurídica optou pelo método do rateio proporcional para cálculo do crédito relativo a custos, despesas e encargos comuns às apurações não cumulativa e cumulativa.

14. A pessoa jurídica não pode apurar crédito em relação ao valor de aquisição de veículos novos, pois a aquisição, para revenda, de bens sujeitos à concentração da incidência das contribuições não dá direito à apuração de crédito (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, “b”). Também não pode calcular crédito em relação à aquisição de veículos usados, porque a venda de veículos usados está excluída da não cumulatividade. Apenas as despesas de aluguel do estabelecimento (R\$ 400.000,00) e de energia elétrica (R\$ 1.000,00) poderão gerar crédito, mas, como são despesas vinculadas tanto às receitas sujeitas à incidência não cumulativa (venda de veículos novos) quanto às receitas sujeitas à incidência cumulativa (venda de veículos usados), o valor passível de apuração de crédito deve ser calculado com base em um dos métodos de rateio previstos no § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

15. No método do rateio proporcional, que usa a relação entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, tem-se:

Receita bruta da venda de veículos novos = 700.000,00 = 70%

Receita bruta total = 1.000.000,00

16. A base de cálculo do crédito, sobre a qual serão aplicadas as alíquotas cabíveis, será o equivalente a 70% do valor dos dispêndios que permitem apuração de créditos (despesas com aluguel do estabelecimento e com energia elétrica), portanto R\$ 280.700,00 (70% de R\$ 401.000,00).

(...)”

Conclusão

21. Diante do exposto e com base nos atos legais citados, soluciona-se a consulta informando-se à consultante que, em relação a dispêndios com benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros:

a) na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser lançados, conforme a legislação do IRPJ, como custo ou despesa no resultado do exercício em que ocorrem, não será possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com fulcro no inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

a.1) nesse caso, considerando a inexistência de previsão específica a esse respeito, tais dispêndios somente permitirão a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins caso se refiram à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). (Para detalhamento acerca dessa modalidade de creditamento, ver Solução de

Divergência Cosit n.º 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no DOU de 11 de outubro de 2016);

b) na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser capitalizados no ativo da pessoa jurídica, conforme a legislação do IRPJ, eventual apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins deverá ocorrer nos termos do inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, com base na cota de depreciação ou amortização ocorrida no período, conforme a mesma legislação do IRPJ;

b.1) o citado dispositivo legal somente permite a apuração do crédito caso as benfeitorias sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica;

b.2) consequentemente, os dispêndios de uma pessoa jurídica com benfeitorias realizadas em imóveis efetivamente utilizados por outra pessoa jurídica (ainda que na prestação de serviços à pessoa jurídica que realizou as benfeitorias) não permitem a apuração do crédito da Cofins de que trata o inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003;

c) a pessoa jurídica que se sujeitar à apuração não cumulativa da contribuição em relação apenas a parte de suas receitas terá direito de apurar créditos, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, devendo observar o disposto nos parágrafos 7º a 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente
AGATHA DE PAULA LIEBSCHER
Auditora-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)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

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