



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	56 – COSIT
DATA	3 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DEPRECIAÇÃO. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. LOCAÇÃO A TERCEIROS.

Apenas quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, como determina o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, será possível a opção pela apropriação imediata dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os respectivos encargos de depreciação. Não há possibilidade de apropriação imediata dos referidos créditos quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na locação a terceiros.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, VI; Lei nº 11.774, art. 1º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 179 e 185.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DEPRECIAÇÃO. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. LOCAÇÃO A TERCEIROS.

Apenas quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, como determina o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, será possível a opção pela apropriação imediata dos créditos da Cofins sobre os respectivos encargos de depreciação. Não há possibilidade de apropriação imediata dos referidos créditos quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na locação a terceiros.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI; Lei nº 11.774, art. 1º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 179 e 185.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, informando ter por ramo de atividade a locação de equipamentos médico-hospitalares, dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de depreciação de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos destinados a locação a terceiros.

2. Em síntese, expõe o seguinte:

2.1 afirma que em decorrência de sua atividade, adquire equipamentos médico-hospitalares e odontológicos destinados à locação a terceiros, os quais são incorporados ao seu ativo imobilizado, em conformidade com as normas contábeis, mais especificamente o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado;

2.2 diz que, de acordo com o inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível a dedução de créditos fiscais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados com base nos encargos de depreciação incorridos no mês sobre os aludidos equipamentos;

2.3 menciona que o art. 3º, § 14, c/c o art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, prevê a possibilidade de apuração de crédito no prazo de 4 (quatro) anos;

2.4 refere-se à Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, art. 1º, a qual prevê uma forma alternativa de apuração de créditos: o aproveitamento integral e imediato dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre os encargos de depreciação;

2.5 argumenta que, em que pese a falta de clareza do dispositivo acima citado em relação aos bens destinados à locação a terceiros, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, em seus arts. 173 e 174¹, ao interpretar a legislação de regência, conferiu o direito ao crédito relativo aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, mesmo que sejam destinados à locação a terceiros;

2.6 prossegue dizendo que, dada a peculiaridade da situação concreta e a clara lacuna legal, para a qual existem orientações previamente firmadas, surge dúvida acerca da existência do direito ao crédito.

3. Por fim, indaga:

*1 – entende esta Receita Federal do Brasil que, diante da interpretação conferida ao artigo 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, pela Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, tem a Consulente o direito de proceder à **apropriação integral e imediata dos créditos de PIS e COFINS** calculados sobre os encargos de depreciação incorridos com equipamentos médico-hospitalares e odontológicos incorporados ao seu ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, **para locação a terceiros?***

¹ Matéria atualmente regida pelos arts. 179 e 185 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

FUNDAMENTOS

4. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

5. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

7. Assim, a 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 do que foi relatado.

8. Por meio da presente consulta, a consulente pretende esclarecer se é possível a apropriação imediata de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, em relação aos encargos de depreciação de equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, uma vez que afirma que a leitura da IN RFB nº 1.911², de 2019, leva ao entendimento de que a locação de equipamentos a terceiros pode sujeitar-se à apropriação integral e imediata dos referidos créditos.

9. A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis:

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)

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

² Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, que passou a reger a matéria.

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros**, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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)

10. Por sua vez, a Lei nº 11.774, de 2008, estabeleceu, em seu art. 1º, a possibilidade de descontar os créditos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos novos adquiridos no mercado interno ou importados e destinados à produção de bens ou à prestação de serviços, de forma imediata no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

Lei nº 11.774, 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 Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para 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 nº 12.546, de 2011)

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

11. A IN RFB nº 1.911, de 2019, que regulamentava, na época da realização da consulta, a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, disciplinava o seguinte:

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Bens e Direitos do Ativo Imobilizado e Intangível

Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) **locação a terceiros;**

(...)

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 57, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 40).

(...)

Art. 174. Alternativamente, o contribuinte poderá optar pela apropriação dos créditos de que trata o inciso I do art. 173, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado, de forma imediata (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput serão determinados mediante a aplicação dos percentuais referidos no art. 166 sobre o custo de aquisição do bem (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, § 1º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

12. Verifica-se que a IN RFB nº 1.911, de 2019, em seu art. 174, ao disciplinar a apropriação de forma imediata dos créditos decorrentes da aquisição de bens e direitos do ativo imobilizado e intangível, limitou a possibilidade da opção para a aquisição de máquinas e equipamentos novos, não incluindo outros bens incorporados ao ativo imobilizado; no entanto, não aplicou nenhuma restrição à atividade de locação de bens a terceiros, fato que suscitou a dúvida da consulente.

13. Pode-se inferir que, com base na interpretação sistemática dos dispositivos em análise, o art. 174 da IN RFB nº 1.911, de 2019, ao indicar como base legal a Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, traz consigo o alcance da norma que disciplina. O dispositivo infralegal regulamentador está adstrito aos limites da lei regulamentada, especificando o conteúdo desta, sem ultrapassar ou diminuir seu sentido.

14. Em outras palavras, segundo esse dispositivo, somente quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado fossem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, como determina o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, seria possível a opção pela apropriação imediata dos créditos sobre os respectivos encargos de depreciação. Não havendo a possibilidade de apropriação imediata dos referidos créditos quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado fossem utilizados na locação a terceiros.

15. Corroboram essa interpretação os arts. 179 e 185 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que, com a revogação da IN RFB nº 1.911, de 2019, passaram a regulamentar a matéria da seguinte forma:

Art. 179. *Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou*

amortização incorridos no mês relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

II - edificações e benfeitorias adquiridas ou construídas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa; e

III - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

[...]

Art. 185. *No caso da aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens e à prestação de serviços, a pessoa jurídica poderá optar pela apropriação dos créditos a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso I do caput do art. 179, de forma imediata no seu valor total (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).*

Parágrafo único. Os créditos a que se refere o caput serão determinados mediante a aplicação dos percentuais referidos no art. 169 sobre o custo de aquisição do bem (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, § 1º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

CONCLUSÃO

16. Com base no exposto e na legislação citada, soluciona-se a presente consulta informando à consultante que apenas quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, como determina o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, será possível a opção pela apropriação imediata dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os respectivos encargos de depreciação. Não há possibilidade de apropriação imediata dos referidos créditos quando as máquinas e os equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado forem utilizados na locação a terceiros.

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit07

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit