



Solução de Consulta nº 166 - SRRF08/Disit

Data 22 de julho de 2013

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCORPORAÇÃO. CRÉDITO EM RELAÇÃO À VERSÃO DE BENS E DIREITOS. O art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, permite que em casos de fusão, incorporação ou cisão de pessoa jurídica os créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, gerados em decorrência de aquisições e demais custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida sejam utilizados para desconto do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep pela pessoa jurídica sucessora.

O dispositivo mencionado não se refere, portanto, à possibilidade de apuração de crédito novo pela sucessora em virtude da versão de bens e direitos, mas, sim, a utilização por esta do crédito apurado e não utilizado pela sucedida.

Sendo assim, em uma operação de incorporação, do crédito gerado a partir da aquisição pela incorporada de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda e das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, a incorporadora pode descontar apenas a parcela que ainda não houver sido descontada pela incorporada.

Em se tratando especificamente de máquinas e equipamentos, a pessoa jurídica incorporadora pode efetuar o desconto dos créditos em questão nos prazos previstos pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, tendo como referência a data de aquisição dos bens pela incorporada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 30; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCORPORAÇÃO. CRÉDITO EM RELAÇÃO À VERSÃO DE BENS E DIREITOS. O art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, permite que em casos de fusão, incorporação ou cisão de pessoa jurídica os créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, gerados em decorrência de aquisições e demais custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica fusionada,

incorporada ou cindida sejam utilizados para desconto do valor apurado da Cofins pela pessoa jurídica sucessora.

O dispositivo mencionado não se refere, portanto, à possibilidade de apuração de crédito novo pela sucessora em virtude da versão de bens e direitos, mas, sim, a utilização por esta do crédito apurado e não utilizado pela sucedida.

Sendo assim, em uma operação de incorporação, do crédito gerado a partir da aquisição pela incorporada de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda e das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, a incorporadora pode descontar apenas a parcela que ainda não houver sido descontada pela incorporada.

Em se tratando especificamente de máquinas e equipamentos, a pessoa jurídica incorporadora pode efetuar o desconto dos créditos em questão nos prazos previstos pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, tendo como referência a data de aquisição dos bens pela incorporada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 30; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º.

Relatório

Em processo protocolizado em 04/01/2013, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 A consulente informa ser *“pessoa jurídica de direito privado que, nos termos dos seus atos societários constitutivos, tem por objeto social, entre outras atividades, a fabricação e revenda de medicamentos.”*

3 Aduz que, em 03/09/2012, incorporou a sociedade *****, dizendo que, em decorrência disso, *“vê-se autorizada a usufruir do direito estabelecido no artigo 30 da Lei nº 10.865/04 – dispositivo este objeto da consulta -, que possibilita a tomada de créditos sobre a versão de bens e direitos em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.”*

4 Após transcrever o dispositivo legal mencionado, a consulente define a operação de incorporação como sendo aquela em que *“uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações. Quando ocorre esse tipo de operação, há a ‘versão de bens e direitos’ da incorporada para a incorporadora”*. Adicionalmente, argumenta que *“o legislador equiparou o conceito de ‘versão de bens e direitos’ que decorre do processo de incorporação ao conceito de aquisição para fins de apuração do PIS e COFINS não cumulativos”*.

5 Em vista disso, “a consulente entende que, diante desse dispositivo e à luz do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, poderá descontar créditos calculados sobre o saldo contábil registrado no balanço da incorporada ***** em 1º de setembro de 2012 (data do evento)” de diversas contas do ativo as quais cita na sequência:

“I) Enquadradas no conceito de bens adquiridos para revenda conforme art. 3º, I das Leis 10.637 e 10.833, considerando as exceções nele referidas:

conta contábil 942003 - Estoque de Produtos Acabados para Venda

conta contábil 942004 - Estoque em poder de Terceiros

conta contábil 942005 - Estoque em consignação

II) Enquadradas no conceito de ‘bens que serão utilizados na produção e fabricação dos bens destinados a venda’, do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

conta contábil 942000 - Estoque de Matéria Prima e Auxiliares

conta contábil 942002 - Estoque de Mercadorias em Processamento

conta contábil 942008 - Mercadorias em Trânsito

III) Enquadradas no conceito de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros/utilizados nas atividades da empresa, do artigo 3º, incisos VI e VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

valor líquido da conta contábil 948009 - Benfeitorias e Ampliações em Edifícios - considerando a depreciação registrada na conta contábil 948015 - Depreciação de Benfeitorias/Ampliações

valor líquido da conta contábil 948006 - Equipamentos Laboratórios - considerando a depreciação registrada na conta contábil 948006 - Depreciação Equipamentos de Laboratórios

valor líquido da conta contábil 948010 - Melhorias Bens de Terceiros - considerando a depreciação registrada na conta contábil 948017 - Depreciação em Benfeitorias de Terceiros

valor líquido da conta contábil 948011 - Máquinas e Equipamentos - considerando a depreciação registrada na conta contábil 948019 - Depreciação de Máquinas e Equipamentos”

6 Em adição, a consulente informa ainda que “a tomada de crédito sobre máquinas e equipamentos, se positiva a resposta à presente consulta, será feita levando-se em consideração o que dispõe o artigo 1º, XII da Lei 11.774/2008, e parágrafo primeiro do mesmo artigo.”

7 Por fim, a consulente solicita a confirmação de seu entendimento.

Fundamentos

8 A consulente procedeu à incorporação da empresa *****, e questiona sobre a possibilidade de usufruir do direito de crédito de que trata o art. 30 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, sobre a versão de bens e direitos em virtude dessa operação. Mais especificamente, sua dúvida reside na possibilidade de desconto de créditos calculados sobre o saldo contábil na data da incorporação registrado em contas do ativo da incorporada, com fundamento nos incisos I, II, VI e VII dos arts. 3.º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

9 No que se refere à possibilidade de desconto de créditos dos valores a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep, a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, dispõe da seguinte forma:

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

(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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. 2.º da Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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 n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

§ 1.º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2.º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Lei n.º 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003)

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos 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.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”

10 Em relação à Cofins, a Lei nº 10.833, de 2003, disciplina o seguinte:

“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:

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

(...)

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)

(...)

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;

(...)

§ 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)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos 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.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

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)”

11 As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, instituíram a não cumulatividade na cobrança, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Os arts. 3º, *caput*, de ambas as leis determinam que do valor mensal apurado dessas contribuições a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos custos, encargos e despesas mencionados expressamente em seus incisos.

12 Extrai-se dos dispositivos transcritos que estes somente permitem a apuração de créditos a serem descontados do valor das contribuições devido pela própria pessoa jurídica que adquiriu os bens elencados nos arts. 3º, ou que incorreu nos demais custos e despesas da mesma forma previstos nesses dispositivos como ensejadores do direito ao crédito. Dito de outra forma, a lei vincula a utilização do crédito a ser descontado do valor a pagar das contribuições à mesma pessoa jurídica que os apurou, no momento em que adquiriu os bens ou incorreu nos demais custos e despesas discriminados nos arts. 3º da Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

13 Como se vê, não existe previsão nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para que os créditos apurados e não utilizados no desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoa jurídica posteriormente incorporada, sejam aproveitados pela pessoa jurídica incorporadora e descontados do valor das contribuições por esta devido.

14 Em paralelo a isso, devem ser consideradas as consequências societárias advindas de uma operação de incorporação a qual é definida pelo art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, e cujos desdobramentos interessam ao caso presente:

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.”

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.” (grifou-se)

15 O artigo transcrito não deixa dúvidas ao dispor que a sociedade incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, sendo esta última extinta após o cumprimento das formalidades legais.

16 Dentre os direitos mencionados encontram-se os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em decorrência da não cumulatividade dessas contribuições. Esse direito, obviamente, existe apenas nos casos em que a incorporada estiver sujeita ao regime não cumulativo de apuração daquelas contribuições, pois somente nesta hipótese é permitido o desconto de créditos em relação aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos. O tratamento desses créditos como um direito da pessoa jurídica que os apurou (e que será posteriormente transferido à pessoa jurídica incorporadora) é confirmado pelo art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 3, de 2007, que aponta o procedimento mais adequado para sua classificação, informando que estes devem ser registrados como um ativo da companhia:

“Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.”

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL”

17 Com fundamento nos preceitos legais expostos até aqui, tem-se a seguinte situação: (i) os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados em relação aos bens adquiridos e demais despesas incorridas pela pessoa jurídica incorporada (quando sujeita ao regime não cumulativo) e registrados como ativo fiscal são transferidos à incorporadora juntamente com a versão de seu patrimônio decorrente da operação; (ii) a pessoa jurídica incorporadora é impossibilitada de utiliza-los para desconto do valor apurado das suas próprias contribuições, considerando-se a limitação ao desconto de créditos imposta pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.8733, de 2003, sobre a qual se fez referência nos itens 12 e 13 acima.

18 Visando a dar efetividade a esses créditos, de modo que a incorporadora tenha permissão de utiliza-los para desconto das contribuições por ela apuradas, foi editado o art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, pelo qual:

“Art. 30. Considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo a partir da data de produção de efeitos do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso.”

19 Percebe-se que o *caput* do artigo transcrito equipara a uma aquisição, exclusivamente para fins de desconto dos créditos previstos nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a versão de bens e direitos previstos nesses dispositivos em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no país.

20 Dessa forma, o art. 30 da Lei n.º 10.865, de 2004, preenche a lacuna legislativa até então existente nas Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e passa a permitir à pessoa jurídica incorporadora o desconto de crédito em relação aos bens e direitos transferidos a seu patrimônio com a operação de incorporação. Esse fato evidencia ainda o real alcance da permissão a que se alude. Trata-se, unicamente, da possibilidade de desconto de um crédito pela incorporadora que na realidade originou-se em momento anterior, quando a pessoa jurídica incorporada adquiriu bens ou incorreu em despesas referidos no art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, que constituem fato gerador dos créditos. Não se trata, portanto, da apuração de novo crédito pela incorporadora, mas, sim, de permissão para que esta desconte crédito cujo fato gerador ocorreu preteritamente.

21 Importante notar as limitações à possibilidade do desconto dos créditos em questão impostas pelo *caput* e pelo § 1º do artigo 30 da Lei n.º 10.865, de 2004.

21.1 Em primeiro lugar, conforme dispõe o *caput* do artigo citado, apenas é permitido o desconto de créditos sobre bens e direitos da incorporada que passam ao patrimônio da incorporadora após a aprovação da operação, e desde que esses estejam referidos dentre os itens dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

21.2 Além disso, o § 1º do comando legal analisado é claro ao determinar que o disposto em seu *caput* aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica incorporada. Duas restrições surgem com fundamento nesse dispositivo: (i) devem ser observadas pela incorporadora as mesmas regras dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que vedavam à incorporada o direito a crédito em relação aos bens e direitos adquiridos por essa última; e (ii) apenas é possível se falar em créditos sobre os bens e direitos que tenham sido de fato adquiridos pela incorporada, pois apenas nessa hipótese seria admitido o desconto do crédito por ela.

21.2.1 Da restrição (i), apontada no item anterior, depreende-se que a possibilidade de desconto de crédito pela incorporadora aplica-se exclusivamente em relação à versão de bens e direitos que tenham sido adquiridos pela incorporada de pessoa jurídica domiciliada no país, ou cujos custos e despesas incorridos tenham sido pagos à pessoa jurídica domiciliada no país, conforme impõem os arts. 3º, §§ 3º, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Em adição, os §§ 2º dos mesmos arts. 3º vedam o direito a crédito em relação à aquisição de bens

não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. De modo que não há direito a crédito em relação à versão dos bens sobre os quais não tenham sido pagas as contribuições no momento de sua aquisição pela incorporada.

21.2.2 Ainda no que concerne ao apontamento (i) do item 21.2, é fundamental ressaltar a total impossibilidade de desconto de crédito pela pessoa jurídica incorporadora nos casos em que a incorporada seja pessoa jurídica que, por qualquer dos motivos constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, esteja sujeita ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Haja vista não se aplicarem a essas pessoas jurídicas as disposições legais que possibilitam o desconto de créditos, o § 1º do art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, representa uma vedação absoluta ao desconto de crédito sobre a versão de bens e direitos quando a incorporada estiver sujeita à cumulatividade.

21.2.3 Finalmente, como consequência da restrição (ii) exposta no item 21.2, no que tange à versão dos bens referente aos estoques, tanto de produtos para revenda quanto de matérias-primas, o crédito aplica-se, tão somente, sobre o valor dos bens que tenham sido adquiridos pela incorporada, não se aplicando, pois, em relação ao valor agregado, em se tratando de produtora ou fabricante de bens ou produtos, obtido a partir de eventual industrialização pela incorporada das matérias-primas adquiridas. Não existe nas leis que regem a matéria previsão para desconto de crédito sobre esse valor, o que acarreta, da mesma forma, falta de previsão legal para que a incorporadora o faça, tendo em vista, mais uma vez, que o § 1º do art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, condiciona o desconto de crédito pela incorporadora a que esse fosse admitido para a pessoa jurídica incorporada.

22 No que toca à versão das máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda e das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, é necessário que sejam feitas algumas considerações adicionais a respeito da possibilidade de desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes desses dispêndios.

23 O fundamento para o desconto desses créditos encontra-se nos incisos VI e VII do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Entretanto, é o inciso III do § 1º desse artigo que estabelece a forma pela qual os créditos serão determinados: sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, dos bens mencionados, respectivamente, nos incisos VI e VII do *caput* do multicitado art. 3º.

24 Em relação especificamente às máquinas e equipamentos, a Lei nº 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória nº 428, de 2008), faculta o desconto dos créditos em prazo inferior ao de vida útil do bem. Consiste em uma opção conferida ao contribuinte para a determinação dos créditos alternativamente à forma prevista no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Seu art. 1º, com redação conferida pela Lei nº 12.546, de 2011, prevê os seguintes prazos para desconto de tais créditos:

“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:

I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011;

II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011;

III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011;

IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011;

V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011;

VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012;

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012;

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012;

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012;

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012;

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012;
e

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados:

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

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto 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 a 3 de agosto de 2011.” (grifou-se)

25 Diante disso, tem-se que o crédito a ser descontado pela consulente não será necessariamente baseado no valor líquido das máquinas e equipamentos, ou seja, o valor pelo qual a incorporada os adquiriu deduzida a depreciação acumulada até a data da sucessão. Isto somente ocorrerá caso a incorporada tenha optado pela determinação desses créditos, enquanto os bens estiveram em seu ativo imobilizado, com base no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; pois apenas nessa hipótese o valor residual dos créditos a serem descontados coincidirá com o valor residual dos bens.

26 Do contrário, caso a incorporada tenha optado pelo desconto nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, a consulente deverá verificar se ainda há crédito a ser descontado sobre o bem adquirido ou se o direito a crédito já foi totalmente utilizado pela incorporada. Na primeira situação, à consulente será permitido o desconto tão somente do crédito restante, aquela parcela ainda não utilizado pela incorporada. Já na segunda situação, tendo sido todo crédito aproveitado pela própria incorporada, não há que se falar em desconto de crédito pela consulente.

27 Ressalte-se que essa conclusão está alinhada ao objetivo que fundamentou a instituição do art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, o qual foi referido no item 20 desta Solução de Consulta. Lá havia sido assentado que o dispositivo em tela não permite o surgimento de novo crédito sobre a versão de bens e direitos derivados de operações de fusão, incorporação ou cisão. Antes, trata-se de possibilidade conferida à pessoa jurídica sucessora de desconto de crédito gerado em momento anterior pela sucedida.

28 Sendo assim, não existe previsão legal para desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em duplicidade. Cada operação de aquisição de bem pode acarretar a geração de um crédito a ela vinculada cujo montante é resultado da aplicação das alíquotas previstas no *caput* do art. 2º da Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sobre o seu custo de aquisição. O que o art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, autoriza é que o crédito gerado a partir de aquisições efetuadas por uma pessoa jurídica seja utilizado para desconto do valor das contribuições apuradas pela pessoa jurídica que a sucedeu em virtude de fusão, incorporação ou cisão. Ou ainda, que parte dele seja descontado pela pessoa jurídica sucedida e parte o seja pela sucessora, como é o caso do crédito previsto nos incisos VI e VII do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

29 Por fim, registre-se que na versão de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda é permitido à consulente que o desconto da parcela de créditos ainda não utilizada pela incorporada se dê nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008. Entretanto, considerando-se que os §§ 2º e 3º deste artigo preceituam que apenas gozam da prerrogativa os bens novos, a consulente deve observar os prazos de desconto de crédito apontados pelo dispositivo tendo como referência a data de sua aquisição pela incorporada.

30 Ou seja, sobre os bens adquiridos pela incorporada antes de maio de 2008 é vedado o desconto de créditos na forma prevista pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008. Em relação àqueles adquiridos entre maio de 2008 e 2 de agosto de 2011, aplica-se o prazo de desconto em 12 (doze meses). Para as aquisições ocorridas a partir de 3 de agosto de 2011 devem ser observados os prazos constantes dos incisos do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

Conclusão

31 Diante do exposto, propõe-se seja solucionada a presente consulta respondendo-se à consulente que:

32 O art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, permite que em casos de fusão, incorporação ou cisão os créditos previstos no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, gerados em decorrência de aquisições e demais custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida sejam utilizados para desconto do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica sucessora.

33 O dispositivo mencionado não se refere, portanto, à possibilidade de apuração de crédito novo pela sucessora, mas, sim, a utilização por esta do crédito apurado e não utilizado pela sucedida.

34 Sendo assim, em uma operação de incorporação, do crédito gerado em virtude da aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda e aquele decorrente de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, pela incorporada, a incorporadora pode descontar apenas a parcela que ainda não houver sido descontada pela incorporada.

35 Em se tratando especificamente de máquinas e equipamentos, a pessoa jurídica incorporadora pode efetuar o desconto dos créditos em questão nos prazos previstos pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, tendo como referência a data de aquisição dos bens pela incorporada.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRFB mat. 1295046

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

(JMA)

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011)