



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721744/2016-45
ACÓRDÃO	9303-017.199 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PRIO FORTE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. CONTRARIEDADE A SÚMULA, AINDA QUE POSTERIOR. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o entendimento adotado no acórdão recorrido é alinhado a Súmula CARF, cabendo a aplicação do o §3º do art. 188 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

SOLUÇÕES DE CONSULTA. APLICAÇÃO X ADOÇÃO DE FUNDAMENTOS E RACIOCÍNIO. REQUISITOS.

A adoção de fundamentos e do raciocínio utilizados em Solução de Consulta não se confunde com a aplicação vinculante do resultado da consulta, que é regida pelo art. 48 da Lei 9.430/1996. Havendo mais de uma Solução de Consulta, ambas destinadas a terceiros, com entendimentos aparentemente dissonantes, em 2014, período em debate, nenhuma delas garante a terceiros não consulentes o caráter de entendimento vinculante da RFB.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso especial, apenas no que se refere a “aplicação da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 172/2012”, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-013.245**, de 23/03/2023 (fls. 2503 a 2515)¹, que, por unanimidade de votos, em conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento - PER**, no valor de R\$ 231.178.480,61, relativo a crédito de COFINS, decorrente das operações de que trata o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, apurado no 1º trimestre de 2014, cumulado com Declarações de Compensação (DCOMP). Houve tratamento manual do referido PER em razão do pagamento antecipado de 50% do valor ao interessado nos termos do artigo 2º da Portaria MF nº 348/2010.

Na análise do crédito, a fiscalização concluiu que: (a) a ausência de receitas de vendas no mercado interno torna desnecessária a verificação de receitas com vendas tributadas à alíquota zero, isentas, imunes ou suspensas; (b) nas notas fiscais indicadas como base para cálculo dos créditos descontados foram identificados 46 fornecedores, sendo apenas um deles baixado em data anterior ao 1º trimestre de 2014 (mas com notas emitidas antes da baixa); (c) nas notas

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

fiscais com valor superior a R\$ 2 milhões, a natureza dos serviços e mercadorias adquiridos são compatíveis com a atividade de extração de petróleo e gás natural, praticada pela empresa; (d) todas as aquisições de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado utilizados para tomada de créditos ocorreram em data posterior a 1º de maio de 2004; (e) nos sistemas eletrônicos da RFB verificou-se, entre as notas fiscais de aquisição de insumos pelo interessado, que as 6 notas fiscais possuem data de emissão com mais de 30 dias anteriores ao período analisado do 1º trimestre de 2014; e (f) 97,36% da base de cálculo dos créditos é relativa a encargos de depreciação de ativo imobilizado. Foram glosados da base de cálculo: (a) valores referentes a créditos extemporâneos, sem retificação de documentos (R\$ 308.386,64); e (b) apuração de créditos sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado após a sua baixa, em contrariedade à legislação e à Solução de Consulta 99.081, de 22/06/2017, vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 6/2016 (R\$ 224.758.102,42). Como a empresa havia recebido adiantamento de 50% do crédito pleiteado (R\$ 115.589.240,31), e o crédito deferido foi de R\$ 6.111.991,55, houve ainda intimação para devolução de R\$ 109.477.248,76, com indicação de remessa a Dívida Atiba em caso de não pagamento em 30 dias.

Cientificada do despacho decisório resultante da análise do crédito, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) nulidade do despacho decisório ao determinar a autoexecutoriedade do valor creditório antecipado, por ter a empresa apresentado recurso hierárquico, nos termos dos artigos 56 a 65 da Lei 9.784/1999, devendo o processo de cobrança 16682.720.405/2018-11, gerado a partir do despacho decisório para auto executar o valor recebido antecipadamente, ser mantido com a exigibilidade suspensa até a decisão administrativa final acerca desta preliminar de nulidade; (b) há posicionamento “pacífico” do CARF no sentido da possibilidade de tomada de créditos extemporâneos, podendo o crédito ser tomado a qualquer tempo, desde que não o seja em duplicidade; (c) a Solução de Consulta 99.081, de 22/06/2017 não se aplica à empresa, porque não foram consideradas as especificidades do setor de petróleo e gás, porque tampouco se levam em consideração as razões que ensejaram a baixa do ativo no caso concreto (os créditos são relacionados à depreciação dos ativos, e não decorrentes da sua aquisição), e porque o aproveitamento dos créditos pela empresa não se dá na proporção de 1/48 meses; e (d) modificação indevida de critério jurídico, em relação à Solução de Consulta DISIT 172/2012, alterada pela Solução de Consulta 99.081, de 22/06/2017, em relação a fatos geradores ocorridos em 2014, citando entendimento expresso em processo judicial (Mandado de Segurança 021502507.2017.4.02.5101).

No **juízo de primeira instância** (fls. 2282 a 2305), em 13/11/2018, a DRJ rechaçou as alegações de nulidade e considerou improcedente a manifestação de inconformidade, de forma unânime, sob os seguintes fundamentos básicos: (a) a apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon; (b) é vedada a apuração do crédito de que trata as normas de regência e específicas de apuração dos créditos para a Contribuição para o PIS e Cofins, após a alienação do bem, dado não existir o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não existir

possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa; (c) os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais; e (d) a expressão “modificar o critério jurídico” significa reconhecer um erro de direito no ato administrativo ou lançamento originário, ou seja, somente no próprio ato (despacho decisório ou lançamento) poderia ocorrer a mencionada modificação do critério jurídico, não ocorrente tal fenômeno na Solução de Consulta de outro consulente.

Em **recurso voluntário** (fls. 2319 a 2346), a empresa reitera as alegações de defesa, aduzindo que é desnecessário realizar a retificação das declarações anteriormente apresentadas para aproveitamento de crédito extemporâneo e, em relação aos encargos de depreciação, que o direito ao crédito independe de o ativo imobilizado da Recorrente integrar ou não o patrimônio da empresa. Por fim, reitera que houve mudança de critério jurídico tendo em vista o contido na Solução de Consulta Disit 172/2012 e que fora alterada pela Consulta Cosit 99.081/2017. Adicionalmente, pede aplicação do artigo 24, do LINDB.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-013.245**, de 23/03/2023 (fls. 2503 a 2515), que, como exposto ao início (agora com destaque para as matérias que remanescem em debate), entendeu unanimemente pela inexistência de configuração de modificação de critério jurídico, e que: (a) **a apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos** correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon, e a apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal; e (b) **é vedada a apuração do crédito de que trata as normas de regência e específicas de apuração dos créditos para a Contribuição para o PIS e Cofins, após a alienação do bem**, dado não existir o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não existir possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa.

O Contribuinte, ciente da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 2534 a 2550), rejeitados pelo despacho de fls. 2624 a 2633.

Da matéria submetida à CSRF

O **Contribuinte**, ciente da decisão do CARF e da rejeição dos embargos, apresentou o **Recurso Especial** de fls. 2650 a 2696, em 03/06/2025, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) **aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação das obrigações acessórias, se provado que não houve aproveitamento em duplicidade**; (ii) **Depreciação de bens baixados – possibilidade de creditamento pelo critério de *successful efforts***; e (iii) **Mudança de critério jurídico – Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 172/2012**. Para todos os temas, apresenta, a fim de comprovar a divergência, o **Acórdão paradigma 3402-012.256**.

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 2762 a 2765), entendeu-se caracterizada a divergência para os três itens.

Em **contrarrazões** (fls. 2767 a 2779) a Fazenda Nacional defende o não seguimento do recurso, por tentativa de revolvimento fático-probatório, e, no mérito, a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso do Contribuinte.

Em 20/09/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 2763). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade.

Isso porque a matéria **“aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação das obrigações acessórias, se provado que não houve aproveitamento em duplicidade”** passou a ser contemplada expressamente na Súmula CARF nº 231, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, com vigência em 16/09/2025:

“O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”
(grifo nosso)

No presente caso, o acórdão recorrido, em 23/03/2023, tece entendimento na mesma linha que seria adotada na Súmula, sendo a tese contrária, do paradigma 3402-012.256, um provimento contrário ao texto que viria a ser assentado na Súmula CARF nº 231.

Percebe-se, assim, que o recorrido, proferido em 23/03/2023, já laborou em sintonia com a Súmula CARF nº 231, que seria posteriormente aprovada, em 05/09/2025.

A aplicação do entendimento constante no paradigma colacionado pelo Contribuinte, que relava a necessidade de retificações de DCTF e DACON, claramente afronta o texto da referida Súmula CARF, cabendo invocar as disposições do §3º do art. 188 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

“§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da

Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**” (grifo nosso)

Assim, cabe o não conhecimento do recurso especial em relação ao tema.

Entendemos ainda que os demais temas recursais (**Depreciação de bens baixados – possibilidade de creditamento pelo critério de *seccessful efforts*** e **Mudança de critério jurídico – Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 172/2012**) acabaram por ser indevidamente mesclados.

Indiscutível que paradigma e recorrido tratam do mesmo período (contribuições distintas: PIS e COFINS), de um mesmo contribuinte. E reclamam uma decisão uniforme desta Câmara uniformizadora.

No Acórdão recorrido 3302-013.245, proferido em 23/03/2023, quando a recorrente era a DOMMO ENERGIA S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, foram analisados créditos apurados no ano de 2014. Na ocasião, posicionamento do colegiado foi unânime no sentido de que: “É vedada a apuração do crédito da Cofins de que trata o inciso VI do caput do art. 3º e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem ou qualquer outra forma de baixa do bem do ativo imobilizado, 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 baixa do ativo imobilizado”, alinhando-se à Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 99.081, de 22 de junho de 2017 e à decisão da DRJ. A alegação de mudança de critério jurídico é tratada em tópico específico da decisão, no qual se entende que a Solução de Consulta 99.081/2017 não foi um fundamento, mas apenas um endosso dos argumentos encontrados na lei para vedar o crédito, e que a Solução de Consulta 172/2012 somente alcançou, na sua vigência, a consulente da referida consulta. Com resultado, reitera-se, unânime, o julgamento contou com a participação dos seguintes Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Walker Araújo, Joao José Schini Norbiato (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, e Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

No paradigma (Acórdão 3402-012.256, de 18/09/2024), que trata da mesma empresa DOMMO ENERGIA S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, exercício 2014, as razões de decidir são menos claras. A relatora (Cons. Mariel Orsi Gameiro), que havia participado do julgamento anterior, altera seu posicionamento, e a Solução de Consulta 172/2012 passa a adquirir protagonismo, sendo o provimento, no voto condutor, fundamentado na referida Solução, como se percebe da própria ementa: “Tendo em vista o lapso temporal de validade e legitimidade de entendimento fincado em Solução de Consulta pela Receita Federal, e, considerando que o período debatido está abarcado, será aplicado respectivo entendimento, que no caso, permite o aproveitamento de créditos relativos à depreciação dos bens do ativo imobilizado, apurados após sua baixa na contabilidade”. Assim, a relatora não analisa efetivamente o tema “**Depreciação de bens baixados – possibilidade de creditamento pelo critério de *seccessful efforts***”, pois, para ela, basta que a Solução de Consulta estabeleça a possibilidade de aproveitamento. A análise de tal

tema é feita apenas por um dos quatro Conselheiros que participaram do julgamento), o Cons. Jorge Cabral, que, em extensa declaração de voto, parece defender o provimento do recurso não por força da Solução de Consulta, mas para além dela, entendendo como corretas as providências do contribuinte antes ou depois da referida consulta. Portanto, o resultado do julgamento foi o seguinte: a relatora, acompanhada pela Cons. Cynthia Elena de Campos, entenderam que deve ser aplicada ao caso a Solução de Consulta 172/2012, ao passo que o Cons. Jorge Cabral, que acompanhou a relatora apenas nas conclusões, entendeu, adotando “os princípios e métodos de amortização do § 3º, do art. 330, do RIR/2018”, que “os créditos não deveriam ter o tratamento dos incisos VI ou XI, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, ou dos mesmos dispositivos na Lei nº 10.833/2003, mas sim dos §§ 21 e 22, do artigo 3º, na Lei nº 10.637/2002, ou §§ 29 e 30, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, de mesma redação daqueles transcritos acima, e combinados com o §3º, do art. 330, do Decreto nº 9.580/2018”. Restou vencido o Cons. Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento ao recurso voluntário.

Não se instaura divergência entre o acórdão recorrido e a declaração de voto do paradigma, mas apenas em relação ao posicionamento que prevaleceu no paradigma. E o posicionamento que prevaleceu foi pela aplicação da Solução de Consulta 172/2012.

Assim, apenas neste item há efetivamente uma divergência entre os Acórdãos 3302-013.245 (recorrido) e 3402-012.256 (paradigma), especificamente no que se refere à aplicação (ou não) da Solução de Consulta 172/2012. Inadequado ainda anteceder tal divergência com o termo mudança de critério jurídico, pois o paradigma não reconhece tal “mudança”, como se percebe no voto condutor:

“Há, de fato, a se considerar o **período em que respetiva solução de consulta foi legítima**, posteriormente alterada, e confirmada Solução de Divergência nº 06/2016, de 13 de junho de 2016, **sem necessariamente que isso se configure alteração do critério jurídico.**” (grifo nosso)

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso especial apenas no que se refere a **“aplicação da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 172/2012”**.

Do Mérito

No Acórdão recorrido (3302-013.245), a questão das Soluções de Consulta no tempo é tratada com dois argumentos: (a) a fiscalização motivou a glosa dos encargos de depreciação com fundamento pela vedação contida na Lei nº 10.833/2003, e não na Solução de Consulta 99.081/2017, usada apenas como elemento adicional; e (b) nenhuma das consultas foi requerida pela recorrente, não a beneficiando.

Quanto ao primeiro argumento, consultando o despacho decisório (fls. 2118 a 2142), datado de 03/05/2018, e referente a PERD transmitido em 26/06/2015, que trata de COFINS do 1º trimestre de 2014, dispõe o item 33:

“33. A apuração de créditos sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado após a sua baixa é vedada pela legislação

conforme demonstrado na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 99.081, de 22 de junho de 2017, que reproduzimos integralmente a seguir: (...)” (*grifo nosso*)

Após transcrever, ainda no item 33, a íntegra da Solução de Consulta 99.081/2017, que trata de empresa que atua na “...venda, exportação, importação, locação, com montagem ou não, de formas, escoramentos, estruturas, peças componentes e acessórios de aço, alumínio, metal, plástico e madeira, utilizados na construção, assim como em obras relacionadas com eventos culturais, artísticos e/ou promocionais e manutenção nas indústrias; além de outros serviços correlatos relacionados às necessidades da construção civil”, e que menciona que a “Solução de Consulta 172, de 6 de setembro de 2012, exarada pela 9ª Região Fiscal, entendeu que a venda do bem do ativo imobilizado, na hipótese em que o cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins seja efetuado à razão de 1/48 por mês, não influencia no aproveitamento integral dos créditos pelo contribuinte”, e que a matéria foi pacificada com a “Solução de Divergência Cosit nº 6, de 13 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29/06/2016, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria” (e reforma a Solução de Consulta 172/2012), a fiscalização conclui, no item 34:

“34. Portanto deve ser glosada da base de cálculo da Cofins o valor de R\$ 2.957.343.452,91 apurado no item 23 acima, por se tratar de aproveitamento indevido de créditos calculados sobre despesa de depreciação de bem baixado do ativo imobilizado. O valor da Cofins glosado é calculado multiplicando se a base de cálculo pela respectiva alíquota de 7,6%, o que nos dá o valor glosado de Cofins de R\$ 224.758.102,42.” (*grifo nosso*)

Nesse aspecto, concordo com o acórdão recorrido no sentido de que não foi “aplicada” (por vinculação) a Solução de Consulta 99.081/2017, como se percebe do próprio texto, mas utilizados os seus fundamentos para revelar que não havia previsão legal para utilização do crédito sobre despesa de depreciação de bem baixado do ativo imobilizado.

O Contribuinte, em sua defesa, no entanto, destacou, desde a manifestação de inconformidade, que possuía entendimento que lhe amparava, na Solução de Consulta DISIT/SRRF09 172/2012:

“Nesse aspecto, colaciona-se o teor da Solução de Consulta nº 172/2012, que justamente **autoriza o desconto de créditos de PIS e COFINS ainda que o bem seja objeto de alienação, em linha diametralmente oposta à Solução de Consulta Cosit nº 99.081/2017**

Solução de Consulta DISIT nº 172, de 06 de setembro de 2012:

“Na hipótese de a pessoa jurídica optar pela forma de créditos sobre máquinas e equipamentos prevista na IN SRF 457/2002, art. 1º, § 2º, I, à razão de 1/48 ao mês, poderá continuar, como forma de concretizar a não cumulatividade, a efetuar o desconto dos créditos mês a mês ainda que o

bem em questão seja revendido antes da utilização das quarenta e oito parcelas mensais.”

Nesse diapasão, importante frisar que o período em discussão nestes autos é o 1º trimestre de 2014, sendo que as despesas decorrentes das baixas, as quais geraram os créditos de “PIS/COFINS”, ocorreram ainda no ano de 2014, quando houve a tomada dos créditos, **não podendo ser aplicado entendimento do ano de 2017, que reverteu a interpretação anterior da Receita Federal do Brasil**, a qual era em sentido contrário ao atual, ou seja, favorável à essa Empresa.

Nessa toada, a D. Autoridade Fiscal **aplicou o entendimento recente da Receita Federal do Brasil - ano de 2017** -, por meio da Solução COSIT nº 99.081/2017, vinculando à ora REQUERENTE **com relação a créditos tomados no ano de 2014**, ou seja, anteriores à própria vigência da sobredita Solução de Consulta.” (*grifo nosso*)

Na mesma manifestação de inconformidade, o Contribuinte alega, ao defender o afastamento da Solução de Consulta 99.081/2017:

“Por meio de tal Solução de Consulta, a Receita Federal do Brasil teria vedado a apuração de crédito de “PIS/COFINS” após a venda do bem ou qualquer outra forma de baixa do seu ativo, pois não haveria, por parte do contribuinte, o aproveitamento do bem ou a possibilidade de sua depreciação após a sua efetiva baixa.

A indagação da Consulente - frise-se, que não se confunde com a REQUERENTE - que gerou o teor da Solução COSIT nº 99.081/2017, era se havia legitimidade na manutenção e utilização integral dos créditos de “PIS/COFINS” gerados na aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado na hipótese de evento que importe na sua baixa (alienação, perda, deterioração, roubo, furto, entre outros), antes do término do período de 48 meses, considerando esse o critério de cálculo de aproveitamento.

Desde já, impende-se ressaltar que **o caso concreto debatido na referida Solução de Consulta em nada se assemelha à situação fática da REQUERENTE, não lhe sendo aplicável.**

A um porque **não foram consideradas as especificidades do setor de petróleo e gás**. A dois, porque **tampouco levam em consideração as razões que ensejaram a baixa do ativo pela REQUERENTE**, considerando que no caso concreto os créditos são relacionados à depreciação dos ativos, e não decorrentes da sua aquisição. A três porque **o aproveitamento dos créditos de “PIS/COFINS” pela REQUERENTE não se dá na proporção de 1/48 meses.**

É o que se passa a demonstrar.” (*grifo nosso*)

Ou seja, a própria recorrente, assumindo que seu aproveitamento dos créditos de “PIS/COFINS” pela REQUERENTE não se dá na proporção de 1/48 meses, estaria a rechaçar não só a aplicação da Solução de Consulta 99.081/2017, mas também da Solução de Consulta DISIT/SRRF09

172/2012, que afirma lhe socorrer, e também se aplica, conforme aqui transcrito, apenas "...a pessoa jurídica optar pela forma de créditos sobre máquinas e equipamentos prevista na IN SRF 457/2002, art. 1º, § 2º, I, à razão de 1/48 ao mês".

De fato, nenhuma dessas Soluções de Consulta produz efeitos *erga omnes*, ou se alastra à recorrente, sendo, tanto na defesa quanto no lançamento, utilizados a título de reforço de argumentação.

Portanto, a pergunta a ser respondida, e que soluciona eventual conflito entre recorrido e paradigma - se a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 172/2012 deve ser aplicada ao recorrente - é de resposta simples: **NÃO**. Seja porque o recorrente não foi consulente, ou ainda porque não se enquadra nos parâmetros daquela consulta.

Quando vamos ao paradigma, parece ter havido excessivo apego à Solução de Consulta de 2012, emitida na DISIT SRRF09, sem examinar se ela se aplica ao recorrente.

Como já se adiantou, dois dos quatro Conselheiros que votaram no paradigma – Acórdão 3402-012.256 (entre eles a relatora do paradigma, que havia participado do julgamento do Acórdão recorrido, e mudou de posicionamento) adotaram a tese expressa logo na ementa do julgado, em relação ao tema que está em análise:

“CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO APÓS BAIXA. POSSIBILIDADE. **SOLUÇÃO DE CONSULTA 172/2012**.

Tendo em vista o lapso temporal de validade e legitimidade de entendimento firmado em Solução de Consulta pela Receita Federal, e, considerando que o período debatido está abarcado, **será aplicado respectivo entendimento**, que no caso, permite o aproveitamento de créditos relativos à depreciação dos bens do ativo immobilizado, apurados após sua baixa na contabilidade”. (*grifo nosso*)

Para melhor esclarecer o raciocínio da relatora, acompanhado integralmente por apenas uma conselheira, no colegiado, cabe a transcrição do voto condutor, no excerto que trata do tema:

“Há, de fato, a se considerar o **período em que respectiva solução de consulta foi legítima**, posteriormente alterada, e confirmada Solução de Divergência nº 06/2016, de 13 de junho de 2016, **sem necessariamente que isso se configure alteração do critério jurídico**.

Respectiva solução de consulta admitia a continuidade da apuração de crédito das contribuições sociais, mesmo após alienação o bem, antes da utilização das quarenta e oito parcelas mensais, especificamente em atendimento à não-cumulatividade dos tributos aqui discutidos, nos termos do parágrafo 12º, do artigo 195, da Constituição Federal.

A despeito deste Tribunal Administrativo não discutir a constitucionalidade das afirmativas trazidas pelo fisco ou contribuinte, é necessário analisar a validade e legitimidade de entendimentos esposados pela Receita Federal, que são

traduzidos em condutores para as escolhas que deve o contribuinte fazer, especialmente quando se trata de tamanha subjetividade dada à não-cumulatividade do sistema tributário.

Como o período aqui se refere ao primeiro trimestre de 2014, considero como legítimo o aproveitamento de crédito, porque abarcado pelo lapso temporal de vigência da Solução de Consulta Disit 172/2012, publicada em 06 de setembro de 2012, que teve seu entendimento alterado - pela impossibilidade de aproveitamento de crédito após a baixa do ativo, pela Solução de Divergência nº 06/2016, publicada em 13 de junho de 2016.

Portanto, nesse ponto, voto por reverter as glosas.” (*grifo nosso*)

Ocorre que a Solução de Consulta DISIT SRRF09 172/2012 não se aplica à recorrente, como aqui já exposto. E o fato de ter sido reformada pela Solução de Divergência 6/2016 em nada afeta a recorrente, produzindo efeitos apenas em relação ao consulente.

Examinando a referida Solução de Divergência 6/2016, percebe-se que no ano de 2014 já havia duas Soluções de Consulta conflitantes sobre a matéria (sem adentrar, especificamente, no ramo e nas especificidades das consulentes e dos casos narrados), e que servidor da RFB provocou a manifestação da COSIT, na forma do art. 17 da IN RFB 740/2007, então vigente:

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

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

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

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

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

Por sua vez, a Solução de Consulta nº 168, de 31 de julho de 2013, da Disit/SRRF08, também referente a COFINS, está assim ementada:

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

O fato de o legislador dispor no § 14 do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre a vida útil econômica dos bens para fins de apuração de créditos da Cofins, ou seja, ali dispor sobre o período em que opcionalmente pode se dar o aproveitamento de tais créditos relativos à depreciação, não faz com que a depreciação deixe de ser o fundamento da obtenção de créditos decorrente daquele § 14. Ao permitir que o aproveitamento de créditos da Cofins fundado na depreciação dos bens que contempla se dê mais rapidamente que o aproveitamento de deduções relativas à depreciação admitido no âmbito do IRPJ, de nenhuma maneira aquele parágrafo descaracteriza a depreciação dos bens como a base da obtenção de créditos sobre a qual dispõe. Admitir-se o contrário seria ferir as disposições do “inciso III do § 10” do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao qual remete expressamente seu §14.

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

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

Ou seja, não havia um posicionamento institucional da RFB em 2014, mas entendimentos aparentemente dissonantes de distintas Divisões, que reclamavam uniformização. Cada um desses posicionamentos, ainda que fosse incorreto e posteriormente reformado, garantiu os efeitos da consulta ao consultante, na forma do art. 48 da Lei 9.430/1996. Veja-se que a lei garante ao consultante (art. 48, § 10) o direito a provocar uma interpretação uniforme caso saiba de solução divergente daquela a ele endereçada:

“§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.” (*§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º*).

Mas, em relação a terceiros (como é o caso), que, em 2014, encontravam Soluções de Consulta aparentemente conflitantes, o remédio seria formular consulta específica em relação a seu caso, que, aí sim, seria vinculante. Entretanto, isso não aconteceu no caso em análise, em

que o Contribuinte optou pela Solução de Consulta que entendeu que aparentemente lhe favoreceria (ainda que não atendidos seus requisitos).

Nosso entendimento sobre o tema coincide com o adotado na Solução de Divergência 6/2016, que, depois de analisar as duas Soluções de Consulta (ambas anteriores a 2014), conclui que:

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

11. Daí, constata-se inexoravelmente que com a alienação do bem não há mais o seu aproveitamento econômico pela pessoa jurídica alienante nas atividades de locação a terceiros, produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, o que, por si só, inviabilizaria a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bem alienado.

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

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

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

Veja-se, em caráter ilustrativo, que não estamos “aplicando” a Solução de Divergência 6/2016, mas apenas acolhendo seus fundamentos e seu raciocínio. Exatamente como fez a fiscalização no presente processo em relação à Solução de Consulta 99.081/2017, no mesmo sentido.

No entanto, a divergência a dirimir no presente processo se resume a identificar se a Solução de Consulta 172/2012 deve ser aplicada ao caso, o que demonstramos aqui ser incabível, seja pelo não atendimento de requisitos, seja por não ser a empresa consulente, seja por existir, ainda antes de 2014, Solução de Consulta em sentido diverso.

Portanto, não merece reforma o acórdão recorrido, que, unanimemente, negou provimento ao recurso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte** do recurso especial, apenas no que se refere a “**aplicação da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 172/2012**”, para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan