



---

## Solução de Consulta nº 78 - Cosit

**Data** 24 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. FABRICAÇÃO. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO. DEPRECIÇÃO.**

A fabricação de máquina ou equipamento, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-la(o) ao seu ativo imobilizado, para aplicação direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, é fato que autoriza, no regime de não cumulatividade, o desconto de crédito da Cofins, a ser aferido com base nos encargos de depreciação dessa máquina ou desse equipamento.

Nessa hipótese, em que o bem do imobilizado é fabricado por quem dele fará uso, é inadmissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação, e o cômputo desses créditos só pode ser iniciado, quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

A adoção dessa sistemática de apropriação, com base na depreciação de bem integrante do imobilizado, é incompatível com o creditamento estratificado por custos de fabricação considerados isoladamente, vale dizer, considerados a partir da data de aquisição de cada parte ou peça (sujeita ao pagamento da contribuição) destinada a compor o aludido bem, e com base nos valores de cada um desses componentes.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inc. VI, § 1º, inc. III; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º; IN SRF nº 457, de 2004, art. 1º; e Lei nº 4.506, de 1964, art. 57.

**Relatório**

A consulente acima identificada, que declara atuar segundo os códigos de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) n.ºs 24.49-1-99 – “*metalurgia de outros metais não-ferrosos e suas ligas não especificados anteriormente (atividade principal)*” e 08.99-1-99 – “*extração de outros minerais não-metálicos não especificados anteriormente (atividade secundária)*” –, formula consulta, protocolada em 7/8/2012, acerca de interpretação da legislação tributária, relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada segundo o regime não cumulativo, de que trata a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:

- a) Que “*é estabelecimento industrial que se dedica à produção de*” produto A, *classificado como mineral não-metálico, e*” produto B, “*sub-produto do processo produtivo principal*”;
- b) Que se encontra “*na condição de sujeito passivo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, na sistemática não cumulativa de apuração*”;
- c) Que “*o processo produtivo do*” produto A “*resulta na emissão de resíduos gasosos*”, e que, portanto, “*a consulente desenvolve (...) um projeto de instalação de equipamento destinado a efetuar o processo de filtragem desses resíduos*”;
- d) Que “*referido equipamento exerce dupla função, a primeira de filtrar os resíduos gasosos e a outra de produzir*” o produto B, “*sub-produto do processo produtivo principal*”;
- e) Que, “*desse modo, o equipamento integrará a linha de produção da consulente e estará registrado nas contas de ativo permanente da empresa*”;
- f) Que, nos termos do art. 3º, IV, e § 1º, III, da Lei n.º 10.833, de 2003, “*poderão ser descontados créditos sobre os encargos de depreciação e amortização das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo permanente, utilizados na produção de bens destinados à venda*”;
- g) Que, a partir da “*alteração promovida pela Lei n.º 10.865/04*”, que incluiu o § 14 ao art. 3º da Lei 10.833, de 2003, “*foi dada ao contribuinte a alternativa de apropriação dos créditos em 48 (...) parcelas mensais, com base no valor de aquisição dos bens*”;
- h) Que “*desde 02/08/2011 vige o disposto na Lei n.º 12.546/2011 (...), que possibilita aos contribuintes a apropriação dos créditos em 11 (onze) parcelas nas aquisições feitas no mês de ago/2011, 10 (dez) no mês seguinte e assim sucessivamente até que os créditos relativos às aquisições realizadas a partir do mês de jul/2012 possam ser apropriados em uma única parcela*”;
- i) Que, “*pelo exposto, a partir do mês corrente (jul/2012) as aquisições de máquinas e equipamentos incorporadas ao ativo imobilizado e utilizadas na produção de bens destinados à venda, ensejam a apropriação imediata dos créditos de Cofins*”;

- 
- j) Que, “diante da legislação acima, se infere que o direito à apropriação de créditos sobre os bens integrantes do ativo imobilizado alcança apenas as máquinas e equipamentos diretamente ligados à produção de bens destinados a venda”;
- k) Que “a consulente se dedica à produção de um mineral não metálico denominado” produto A, “cujo processo de fabricação gera resíduos gasosos”;
- l) Que “o processo de filtração desses resíduos é parte integrante do processo industrial e tem como consequência a obtenção” do produto B, “um sub-produto também comercializado pela empresa”;
- m) Que “a comercialização” do produto B “está sujeita à incidência da Cofins, nos termos da legislação vigente”;
- n) Que ao longo do projeto de instalação do equipamento responsável pelo processo de filtração “tem [a consulente] adquirido diversos bens e serviços destinados à montagem do equipamento, que se pretende entrar em operação”;
- o) Que “o processo consiste em um sistema de retenção de partículas sólidas ou líquidas apresentadas nos gases”;
- p) Que, “segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, a classificação fiscal adotada para o bem é a 84.21 - Centrifugadores, incluídos os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases”;
- q) Que “o bem em questão integra o ativo imobilizado e compõe o processo produtivo da empresa, por se tratar de um equipamento que se destina à produção” do produto B, cuja comercialização estará sujeita à incidência da Cofins, e à filtração dos gases emitidos no processo de industrialização do” produto A. (os nomes originais dos produtos foram alterados para resguardar o sigilo fiscal)

3. Em face desse contexto, “considerando o período de realização do projeto de montagem do equipamento (...) bem como o fato de o equipamento fazer parte do ativo imobilizado e integrar o processo produtivo da empresa”, a consulente propõe as seguintes questões:

- a) “Está correto o entendimento da Consulente de que o bem registrado no ativo imobilizado da Consulente, destinado à produção” do produto B “e à filtração dos resíduos gasosos produzidos pela industrialização do” produto A, “integra o processo produtivo da empresa, sendo permitida a apropriação do crédito não-cumulativo da Cofins sobre sua aquisição?”
- b) “Caso positivo, qual é o momento correto para a apropriação da primeira parcela dos créditos: a data de aquisição de cada parte ou peça que compõe o equipamento final, observando o número de parcelas previstas na legislação em vigor naquela ocasião, ou a data em que o bem efetivamente entrar em operação, aplicando-se o número de parcelas, nos termos da Lei n.º 12.546/2011?”

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 1º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

## Fundamentos

### *Juízo de admissibilidade*

5. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 740, de 2007 (mantidos na IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013), com as ressalvas dos itens 6 a 15, *infra*, a presente consulta deve ser solucionada.

6. Antes, porém, de se enfrentarem as questões deduzidas na petição inicial, impende, preliminarmente, delimitar-lhes o conteúdo temático e, por conseguinte, a dimensão da resposta a ser expedida na presente ocasião.

7. A medida se impõe, dada a inópia de clareza presente na aludida peça, no que concerne à indicação da dificuldade interpretativa com a qual se deparou a consultante, ao manejar os dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003, de molde a aplicá-los ao plano de suas efetivas condutas.

8. Com efeito, analisada a peça exordial, persiste a pergunta: qual mesmo o dispositivo legal cuja compreensão não pôde ser construída pela consultante, tendo em vista, *v. g.*, a vagueza, a obscuridade, ou a contradição de seu significado (considerado em si mesmo, ou em relação ao significado de outros dispositivos do ordenamento jurídico); circunstâncias essas a obstaculizar a sua aplicação ao caso concreto?

9. Veja-se que a simples menção a dispositivos de lei, ou o simples questionamento acerca da adequação de um fato à proposição tipificadora de uma norma não atribuem à consulta, por si sós, o caráter interpretativo indispensável à sua admissibilidade (porquanto revelador, esse caráter, do próprio interesse processual de consultar).

10. Requer-se, ainda, para a eficácia da consulta, o relato pormenorizado da dificuldade interpretativa que a suscitou, mediante a indicação de termo ou passagem – do enunciado normativo – de mais difícil leitura – seja por questões de ordem semântica, sintática ou pragmática –, a demandar a exegese administrativa, para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma”.

11. Pois bem. Apreciada tão somente sob o viés de sua literalidade, a consulta em pauta não poderia ser conhecida, pois a consultante não cuidou de explicitar o empecilho interpretativo que motivou a instauração deste procedimento. Limitou-se, *grosso modo*, a indagar:

- a) se é possível o creditamento de Cofins, apurado segundo o regime não cumulativo, em relação ao valor de equipamento (classificado no ativo imobilizado) destinado: (i) à filtragem (para retenção de partículas sólidas ou líquidas) de resíduos gasosos produzidos com a industrialização do produto A (produto principal); e (ii) à produção

de produto B (subproduto do processo produtivo principal, também comercializado pela consulente); e

- b) em se admitindo tal creditamento, qual seria o momento de sua apropriação, tendo em vista tratar-se de equipamento resultante de montagem empreendida pela consulente, a partir de bens por ela adquiridos com esse fim.

12. Todavia, por deferência ao princípio do informalismo moderado, impõe-se, segundo os escólios de Hely Lopes Meirelles, a dispensa de “*ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular*”. Bastam, segundo o eminente administrativista, “*as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental*”<sup>1</sup>.

13. Sob esse enfoque, justifica-se perquirir o sentido implícito da consulta, de modo a se discernir qual seria, em última análise, o labor hermenêutico supostamente demandado pela consulente.

14. Para tanto, com relação à questão do item 3, “a”, destaco que é possível identificar, no relato apresentado pela consulente, fatos que devem ser abordados na presente solução, não só por haverem sido destacados na inicial, mas por não estarem conotados no suposto da norma concessiva de creditamento; o que pode constituir obstáculo à aplicação, *in concreto*, das normas que disciplinam o creditamento da Cofins.

14.1. Trata-se da inserção do equipamento de filtragem na linha de produção de um subproduto – o produto B –; e da concomitância com que esse mesmo equipamento se insere na linha de fabricação do produto principal – o produto A.

15. Quanto à questão do item 3, “b”, o fato de relevo é a montagem, pela consulente, do equipamento de filtragem que constará de seu ativo imobilizado; notadamente porque essa peculiaridade influi na incidência das regras de apropriação temporal de créditos, de um modo que certamente não foi observado pela consulente, tendo em vista a premissa equivocada que serviu de partida para a elaboração de seu questionamento, como se explicitará linhas abaixo.

***Questão 3, “a”. O equipamento de filtragem e a possibilidade de creditamento com base em seu custo de fabricação***

16. Posto isso, importa, inicialmente, clarificar se as circunstâncias do item 14, *retro*, influem nos juízos de subsunção dos fatos às previsões tipificadas nas hipóteses das normas dos arts. 3º, VI, e §§ 1º, III, 2º, 14 e 21 da Lei nº 10.833, de 2003; e 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, a seguir transcritos, *in litteris*:

***Lei nº 10.833, de 2003***

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

(...)

***VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na***

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 13. ed. São Paulo: RT, 1987, p. 582.

*produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)*

(...)

*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:*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*

*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.*

(...)

*§ 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 n.º 10.865, de 2004)*

(...)

*§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 21/11/2005)*

#### ***Lei n.º 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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei n.º 12.546, de 2011)*

*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;*

*(...)*

*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.*

17. De ver-se, assim, que as regras para creditamento consistem em juízos hipotético-implicacionais, em cujos supostos são descritos os fatos alusivos à aquisição ou à fabricação de máquinas ou equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e em cujos consequentes é prescrita a concessão de crédito de Cofins, a ser determinado mediante a aplicação da alíquota quantificadora desse gravame sobre o valor dos encargos de depreciação do bem (critério de apropriação aplicável indistintamente às hipóteses em que o bem é adquirido de terceiros ou fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado), ou sobre o valor desse bem parcelado pro rata tempore, ao longo de prazos fixados em lei, sem atrelamento ao seu desgaste por uso, ação da natureza ou obsolescência (critério de apropriação aplicável tão somente, quando o bem é adquirido de terceiros, conforme clarificado no item 42, *infra*).

17.1. Acresça-se, ainda, quanto ao creditamento aferido a partir da depreciação do imobilizado, que os encargos (de depreciação) correspondentes, que compõem a base de cálculo do crédito de Cofins a ser descontado, não podem englobar gastos com mão de obra paga a pessoa física ou com a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

18. Pois bem. Para se responder ao quesito do item 3, “a”, sobreleva registrar que máquinas e equipamentos, assim como os insumos – referidos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 –, são fatores de produção cuja aquisição dá azo ao creditamento a título de Cofins, por expressa disposição da legislação aplicável. Em tais hipóteses, condiciona-se o creditamento à utilização desses fatores na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

19. Ambas as hipóteses de creditamento (relacionadas a insumos, por um lado, e a máquinas e equipamentos, por outro) incidem sobre a aquisição de fatores de produção que, nessa qualidade, deverão, em dado momento, ter seus valores registrados como custo do bem a ser vendido ou do serviço a ser prestado.

20. Por essa razão, é acertado falar que existe, entre tais hipóteses, uma essencial relação de semelhança, a autorizar o recurso à técnica de colmatação por analogia, para a supressão de lacunas eventualmente presentes na disciplina de um dos casos, mediante o emprego da disciplina do outro caso.

21. *In casu*, há ensejo à autointegração, porquanto existem, em relação aos insumos, normas que condicionam o seu creditamento não somente à sua necessária e efetiva aplicação na fabricação ou produção de bens destinados à venda – como no caso do produto B –, ou na prestação de serviços.

22. Com efeito, tais normas – construídas a partir do disposto no art. 8º, I, e § 4º, da IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004 – requerem, ainda, segundo o entendimento prevalente na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a ação direta dos insumos sobre o bem em produção, e a conseqüente transformação desse bem – haja vista que o insumo deve ser utilizado na fabricação ou na produção de bens destinados à venda e que “fabricar” significa “fazer existir”, “criar”, o que, por certo, requer algum tipo de transformação. Confirma-se, *in verbis*:

***IN SRF nº 404, de 2004***

***Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:***

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

(...)

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

(...)

***§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:***

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...).

23. Por outro lado, as regras que disciplinam o creditamento pela aquisição ou fabricação de máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado não ingressam nesse nível de detalhamento. Há, dessarte, lacunas próprias a serem preenchidas.

24. Assim, ao amparo do *argumentum a simili*, e para a salvaguarda da coerência lógica do ordenamento jurídico, infere-se, *mutatis mutandis*, que são passíveis de gerar créditos, com base em sua depreciação ou em prazos desvinculados de sua vida útil, os bens constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica cuja aplicação no processo produtivo seja necessária e efetiva, mediante ação direta sobre o bem em produção, em ordem a imprimir-lhe alguma transformação.

25. Firmadas essas injunções, volto a atenção ao que fora relatado pela consulente; para ressaltar, primeiramente, que as atividades por ela desempenhadas comportam, em suma, dois processos produtivos – aqui entendidos os processos dos quais resultam bens a serem vendidos e que, por serem assim, englobam máquinas e equipamentos cuja depreciação pode vir a repercutir em creditamento de Cofins, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

26. Pelo que se depreende da exposição feita pela consulente, um desses processos produtivos (“processo 1”) é o que culmina com a elaboração do produto A.

27. Relativamente a esse processo 1, o equipamento destinado à filtragem de resíduos gasosos não atua diretamente sobre a produção do bem a ser vendido – produto A –, nem é necessário – do ponto de vista estritamente industrial – para a sua obtenção.

28. É que, embora já dedicada à produção desse bem, a consulente desenvolve “*um projeto de instalação de equipamento destinado a efetuar o processo de filtragem desses resíduos*”.

29. Por conseguinte, observado tão somente o processo 1, não se justifica que a fabricação do equipamento de filtragem dê ensejo ao creditamento de Cofins.

30. Nada obstante, a conclusão é outra, quando se tem em conta a utilidade desse equipamento, no processo produtivo destinado à obtenção do produto B (processo 2).

31. Sob esse enfoque, tal equipamento age diretamente no resíduo gasoso e no material particulado nele presente, para a produção do bem (subproduto) a ser vendido, sendo indispensável à sua obtenção.
32. Por esse motivo, a fabricação da máquina de filtragem é fato que se subsume no suposto da norma concessiva enunciada no art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e que, portanto, pode ensejar a apuração de crédito de Cofins não cumulativo.
33. Contudo, esse mesmo fato – como se verá no item 42, *infra* – não se subsume no suposto do art. 3º, VI, e § 14 da Lei nº 10.833, de 2003, nem no suposto do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.
34. Portanto, o valor desse bem deve compor a base de cálculo do aludido crédito, em proporções dimensionáveis segundo uma função linearmente correlacionada com o tempo; variável esta limitada ao prazo de depreciação do bem.
35. Vale ressaltar que, para essa concessão, na sistemática apregoada pelo art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, é irrelevante o fato de que o bem incorporado ao ativo imobilizado atue diretamente na cadeia produtiva de um subproduto, e não na cadeia produtiva do produto principal.

### ***Questão 3, “b”. A apropriação dos créditos de Cofins***

36. Superada a primeira questão, que diz com a possibilidade de creditamento de Cofins, tendo por causa a fabricação de bem do imobilizado, a ser diretamente aplicado na fabricação de subproduto; resta enfrentar a questão subsequente, que diz com a apropriação desses créditos ao longo do tempo, seja em função de sua depreciação – por desgaste decorrente de uso, ação da natureza ou obsolescência –; seja em função de critérios de tempo desvinculados de sua vida útil econômica.
37. O teor da questão do item 3, “b”, revela que a consultante partiu da premissa de que é juridicamente possível apropriar os créditos de Cofins, calculados sobre o valor de bem do imobilizado fabricado por ela própria, segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação.
- 37.1. De fato, já considerou (implicitamente) certa a possibilidade de adotar as parcelas que a legislação prescreve (sem fazer referência ao prazo de depreciação do equipamento de filtragem), para daí questionar se tais parcelas podem servir de parâmetro para a apropriação de créditos de Cofins, (i) já no momento da aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o bem final, ou (ii) a partir da data que esse bem “*efetivamente entrar em operação, nos termos da Lei nº 12.546/2011*”.
38. A supracitada premissa (item 37, *retro*), todavia, é falsa, conforme antecipado nos itens 17 e 33, e demonstrado a seguir (item 42, *infra*).
39. Antes, porém, impende registrar que a só leitura do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, revela que a fabricação do bem, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado – hipótese a que se ajusta a consultante e que será objeto de análise a seguir –, não constitui qualquer óbice ao creditamento de Cofins, com lastro no valor desse bem.

40. A questão que suscita maior reflexão é a que diz com a apropriação desse valor no tempo, mormente porque, nas condições supracitadas, em que o bem é fabricado por quem irá utilizá-lo, a sua disponibilidade, para que seja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, não se dá a um só tempo – como, via de regra, ocorre quando o bem é adquirido de terceiros, como um produto final já pronto para o uso –, mas ao longo de diversas etapas produtivas, em que os investimentos correspondentes são sucessivamente agregados ao valor do produto em elaboração, até a obtenção do produto final.

41. A resposta a essa inquirição é mais facilmente concebida, quando o parâmetro de apropriação de créditos consistir no prazo de depreciação do bem.

41.1. Com efeito, a IN SRF n.º 457, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 1º, estatui que o cálculo de créditos de Cofins sobre encargos de depreciação deve observar, no que couber, o disposto no art. 57 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, estabelece, como marco inicial da depreciação, a época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Confira-se, *in litteris*:

***IN SRF n.º 457, de 2004***

***Art. 1º*** *As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei n.º 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei n.º 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:*

*I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e*

*II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.*

*(...). (gn).*

***Lei n.º 4.506, de 1964***

***Art. 57.*** *Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.*

*§ 1º A quota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem depreciável, atualizado monetariamente, observadas nos exercícios financeiros de 1965 e 1966, as disposições constantes do § 15 do artigo 3º da Lei n.º 4.357 de 16 de julho de 1964.*

*§ 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.*

*(...)*

*§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.*

(...).(gn).

41.2. Ora, se a depreciação de um bem do imobilizado pressupõe o fato de que este bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e se o reconhecimento de encargos dessa natureza é requisito para que se conceda o crédito a que alude o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003; deduz-se que é inconcebível a outorga de tal concessão de modo estratificado, vale dizer, a partir da data de aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o equipamento de filtragem, e com base nos valores desses componentes, notadamente porque tais peças e partes, consideradas isoladamente, não podem ser postas em serviço ou em condição de produzir.

41.3. Assim, estando o domínio da variável tempo limitado ao prazo de depreciação do bem, a apropriação de créditos de Cofins inicia-se tão somente a partir do momento em que esse bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

42. E o que dizer quanto à apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – tal como previstos no art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado? Cuida-se de procedimento juridicamente válido?

42.1. Para o deslinde dessa questão, impende, primeiramente, repisar que, na metodologia de apropriação de créditos segundo a depreciação – de que trata o art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 –, o bem do imobilizado cujo valor servirá de base cálculo para a determinação desses créditos pode ser adquirido de terceiros (suposto fático 1) ou fabricado pela própria pessoa jurídica que irá empregá-lo em sua atividade produtiva (suposto fático 2).

42.2. Nada obstante, nas metodologias alternativas àquela que se baseia no prazo de depreciação, em que os créditos são apropriados *pro rata tempore*, ao longo de prazos desatrelados da vida útil do bem – de que tratam o art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 – as hipóteses de creditamento foram enunciadas sem expressa menção ao suposto fático 2. Restringiram-se, deveras, ao creditamento com supedâneo em bens do imobilizado adquiridos de terceiros (suposto fático 1).

42.3. Veja-se, assim, que a regra do art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, é de cunho geral, no que tange à origem do bem a ensejar o creditamento de Cofins (se de terceiros ou obtido mediante fabricação empreendida por quem o imobilizará). É que evento jurídico nela conotado contempla o creditamento tanto para os casos amoldados ao suposto fático 1, quanto para aqueles amoldados ao suposto fático 2.

42.4. Noutra sorte, as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, preveem regras de creditamento específicas para os casos em que o bem do imobilizado é adquirido de terceiros.

42.4.1. Nesses regimes, a apropriação de créditos não leva em consideração o prazo de depreciação do bem do imobilizado, mas prazos fixados em lei, que são disponibilizados ao contribuinte que adquirir esse bem de terceiros.

42.5. A despeito das semelhanças que possam existir entre os supostos fáticos 1 e 2, não é juridicamente acertado aplicar ao caso consultado – que se amolda ao suposto fático 2 –

as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, ao argumento de que é necessário colmatar, por analogia, lacunas do ordenamento jurídico, por este se afigurar supostamente incompleto, ao não conter norma especificamente destinada a regular a apropriação, por prazos desvinculados da depreciação, de créditos de Cofins decorrentes da fabricação de bem por quem o incorporará ao seu imobilizado.

42.6. É que o preenchimento de lacunas, em procedimento de autointegração do sistema normativo, pressupõe antes a sua constatação ou revelação.

42.7. *In casu*, porém, não se vislumbram lacunas a serem preenchidas, porquanto há normas de caráter geral em cujas previsões típicas subsomem-se os fatos deduzidos na consulta (ver item 42.3., *retro*).

42.8. Resultam disso ilações dignas de nota:

a) é juridicamente impossível recorrer-se à analogia para se justificar a apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – nos moldes do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado;

b) em tal hipótese (objeto da consulta), a apropriação dos créditos de Cofins sujeita-se tão somente à regra geral insculpida no art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, está vinculada à depreciação do bem do imobilizado; razão por que: (i) o seu cômputo só pode ser iniciado, quando o referido bem estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e (ii) é inadmissível o creditamento de Cofins de modo estratificado; tudo isso de acordo com as razões já expostas no item 41, *retro*.

## Conclusão

43. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

- a) A fabricação de máquina ou equipamento, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-la(o) ao seu ativo imobilizado, para aplicação direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, é fato que atrai a incidência do art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e que autoriza, por imputação normativa, o creditamento da Cofins, no regime de não cumulatividade, a ser aferido com base nos encargos de depreciação dessa máquina ou desse equipamento;
- b) Nessa hipótese, em que o bem do imobilizado é fabricado por quem dele fará uso, é inadmissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação;
- c) Ainda com relação a essa hipótese, o cômputo dos créditos da Cofins só pode ser iniciado, quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e
- d) A adoção dessa sistemática de apropriação de créditos da Cofins, com base na depreciação de bem integrante do imobilizado, é incompatível com o creditamento estratificado por custos de fabricação considerados isoladamente, vale dizer, considerados a partir da data de aquisição de cada parte ou peça (sujeita ao pagamento

da contribuição) destinada a compor o aludido bem, e com base nos valores de cada um desses componentes.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*(assinado digitalmente)*

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

*(assinado digitalmente)*

ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit02

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex-Substituto

## **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)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta