



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.901572/2018-53</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.341 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO).

Os gastos com manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado e empregados na atividade operacional do contribuinte, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, e que, portanto, sejam capitalizados, nos termos do art. 48 da Lei nº 4.506/64, podem ser apropriados com fundamento no inciso VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03:

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto imediato dos créditos nas aquisições de embarcações. A possibilidade de apropriação imediata definida no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 aplica-se tão-somente sobre a aquisição de "máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui as embarcações.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para manter a glosa da apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações. Vencidos, em parte, os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro (relatora), Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes e Dionísio Carvallhedo Barbosa que deram provimento integral ao recurso, e Tatiana Josefovicz Belisário que negou provimento ao recurso. A

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário fará o voto vencedor em relação à matéria “crédito ref. manutenção de embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado”, e declaração de voto em relação à matéria “apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações”.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores 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

Adota-se trechos dos relatórios das decisões já preferidas nestes autos, uma vez que bem sintetizam a controvérsia posta em julgamento.

Na origem, houve a análise de Declaração de Compensação transmitida com fundamento em pagamento a maior ou indevido de COFINS não-cumulativa, referente ao período de apuração de agosto de 2012.

A DEMAC/RJ exarou o Despacho Decisório não reconhecendo o direito creditório pleiteado, efetuando as glosas relacionadas aos seguintes dispêndios:

a) depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, por não encontrar respaldo na legislação que rege a não cumulatividade das contribuições (incisos VI e VII e § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), uma vez que a lei autoriza referido desconto de crédito somente em relação a máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, não abrangendo os gastos com manutenção desses bens, ainda que registrados no ativo imobilizado;

b) aquisições de embarcações pelo valor total da operação, por falta de amparo legal, ou seja, impossibilidade de apropriação de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral;

c) alugueis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais, por não se enquadrarem nos dispositivos legais que restringem seu alcance às

despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, e ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (incisos IV e V do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Além das glosas de créditos acima relacionadas, a Fiscalização identificou omissão de receitas operacionais, tendo havido ainda, na apuração das contribuições devidas, a exclusão dos pagamentos realizados e as retenções na fonte.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da procedência dos créditos, aduzindo o seguinte:

1) o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permite objetivamente o desconto de créditos calculados em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa e o reconhecimento de crédito com base nos encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado;

2) os dutos e terminais locados ou arrendados são indispensáveis para a atividade fim da empresa e os valores pagos geram o necessário direito de crédito;

3) os gastos com manutenção, reparo e reabilitação de máquinas, equipamentos e bens do ativo imobilizado são ativados, já que realizados apenas em intervalos regulares (média de 3 anos), e por isso submetidos à depreciação ou à amortização, gerando, por conseguinte, direito a crédito, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

4) para realizar suas atividades típicas, que são as operações de transporte de petróleo e seus derivados, por força de lei expressa (Lei do Petróleo – art. 65 da Lei nº 9.478, de 06/08/1997), a Transpetro está autorizada a possuir ou construir e, quando necessário, arrendar ou locar de pessoas jurídicas embarcações, dutos e terminais aquaviários para serem operados no interesse da Petrobras na cadeia de produção de petróleo ou gás natural;

5) a Transpetro já havia sido autuada em relação ao ano-calendário de 2009 (processo administrativo nº 16682.720339/2014-48), com decisão final, consignada no acórdão do CARF nº 3402-002.923, cancelando-se a exigência fiscal por decisão unânime;

6) todos os fatos jurídicos geradores do direito de crédito legalmente previstos no rol positivo do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sujeitam-se apenas ao cotejo das vedações legais do art. 3º, § 2º, das mesmas leis, que afastam o crédito em relação a: (i) de mão-de-obra paga a pessoa física e (ii) aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos, não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

7) o STJ foi expresso em apontar a ilegalidade das Instruções Normativas RFB nº 247/2002 e 404/2004, que adotaram exegese restritiva do conceito de insumo;

8) as atividades que compõem o objeto social da Transpetro estão afetadas por uma clara reserva de lei ao apoio à Petrobras no transporte de petróleo e, por isso, sujeitam-se a rigorosos controles internos e externos quanto ao emprego das embarcações;

9) com o advento da Lei nº 11.638/2007 e a emissão da Deliberação CVM nº 583/2009, a qual aprova o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, resta claro que os custos com inspeções importantes, realizadas em busca de falhas, independentemente de haver substituição de peças, passou a ser reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado;

10) a aquisição de embarcações pela Transpetro para emprego em afretamentos à Petrobras, parte da atividade prevista no seu objeto social, dá direito ao crédito nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, no regime especial de creditamento previsto na Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, a Transpetro pode aproveitar os créditos na forma nele prevista, em prazo reduzido, ao tempo em que se aplica também a empresas prestadoras de serviços;

11) sendo as máquinas e os equipamentos instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem, indubitavelmente, as embarcações se enquadram nesse conceito;

12) para o cumprimento das suas atividades principais, a Transpetro (arrendatária) celebrou com a Petrobras (proprietária) contratos de arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens, tencionando o gerenciamento e operação dessas instalações localizadas em diversas regiões do Brasil, operações essas tributadas pelas contribuições;

13) nos termos do art. 65 da Lei nº 9.478/1997, constitui obrigação legal da Transpetro, precisamente, operar os dutos, terminais marítimos e embarcações da Petrobras, com vistas ao transporte de petróleo e seus derivados, além de gás natural;

14) o conceito jurídico de “prédio” engloba não apenas as edificações, mas todos os bens incorporados ao solo e subsolo, razão pela qual os dutos e os terminais de transporte, arrendados ou alugados, constituem prédios para o direito civil, pois, após instalados, agregam-se, ou seja, incorporam-se ao solo, na condição plena de bens imóveis;

15) para fins das contribuições não cumulativas, revela-se possível a apuração e apropriação de créditos associados, tanto a despesas com o arrendamento mercantil financeiro, bem como com o arrendamento mercantil operacional (aluguel), indistintamente;

16) a repartição de origem afirmou ter identificado supostas diferenças de receitas e listou alegados valores das contribuições não recolhidos, mas nada explicou efetivamente, tratando-se, portanto, de alegações genéricas e abstratas e, por isso, insuficientes (ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa), além de se referir a débitos já alcançados pela decadência (§ 4º do art. 150 do CTN).

A 17ª Turma da DRJ RJO negou provimento ao apelo, acórdão nº 12-111.076, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas").

A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos acima citados.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto imediato dos créditos nas aquisições de embarcações. A possibilidade de apropriação imediata definida no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 aplica-se tão-somente sobre a aquisição de "máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui as embarcações.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto dos créditos nos aluguéis de dutos, terminais ou embarcações. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui os bens acima.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial, previsto nos art. 150, § 4º e 173 do CTN, não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza de créditos escriturados pelos sujeitos passivos.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

O pedido de diligência/perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido, sem o que não pode ser homologada a compensação efetuada.

ÔNUS DA PROVA. REVERSÃO DE PROVISÕES. ESTORNOS. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

Cabe à recorrente trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

O contribuinte interpôs Recurso, aduzindo que:

a) o acórdão recorrido se silenciou acerca da essencialidade e relevância das despesas com docagens e paradas programadas, serviços técnicos esses necessários à regularidade de suas atividades, bem como sobre o fato de se tratar de imposição regulatória;

b) a manutenção de dutos, terminais e embarcações se traduz em custos de confiabilidade inerentes às operações de transporte de combustíveis;

c) viabilidade da apropriação acelerada e integral de créditos das contribuições decorrentes da aquisição de navios;

d) as despesas de aluguéis ou arrendamentos de dutos e terminais e de embarcações correspondem à hipótese autônoma de creditamento (aluguel ou locação de equipamentos).

#### **DECISÃO RECORRIDA - ACÓRDÃO Nº 3201-009.683**

O Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de crédito relacionadas a: depreciação/amortização de gastos com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento; aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais; depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte; e aquisições de embarcações.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

A aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

No confronto entre débitos e créditos das contribuições para fins de se confirmar ou não o crédito pleiteado, não se exige o lançamento dos ajustes verificados na base de cálculo (súmula CARF nº 159).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/08/2012

**ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório, amparado em informações extraídas do livro Razão e do Dacon, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

**RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

O Recurso Especial foi interposto com fundamento nos art. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduziu divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias objeto de provimento pelo acórdão recorrido: depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte; e aquisições de embarcações.

Aponta como legislação interpretada de modo divergente: art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, art. 48, Parágrafo Único da Lei nº 4506/64; art. 1º da Lei nº 11.774/2008; art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, §1º, III da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, II e VI e §1º, III da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003; art. 1º, XII da Lei nº 11.774/2008; art. 111, III do CTN; art. 1º e 2º da Lei nº 11.051/2004; art. 3º do Decreto nº 6909/2009 e art. 1º da IN SRF nº 457/2004.

Indica como paradigma o acórdão nº 3401-007.462:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

**DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos acima citados.

**ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

**AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA E INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal para a apropriação de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Sustenta que:

(i) A apuração de créditos sobre as despesas com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação, mostra-se devida e legítima a glosa dos créditos descontados a esse título. Da mesma forma, o desconto imediato de créditos das contribuições na simples aquisição de embarcações não encontra nenhum amparo legal.

(ii) O contribuinte apropriou-se, irregularmente, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações ("navios-tanque"), nos termos do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011. O creditamento pretendido somente é possível quando da **aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços**, o que afastaria qualquer tentativa de se enquadrar "embarcações" no alcance da norma.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 3354-3359 deu seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de depreciação/amortização com docagem e paradas programadas e aquisição de embarcações.

Com efeito, conforme a ementa do julgado já aqui reproduzida, entendeu-se que, no regime da não cumulatividade das contribuições, há o direito à apuração de créditos sobre os "encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei". Decidiu-se, também, que "a aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei".

Já o acórdão paradigma, que tratou de matéria idêntica de interesse da mesma contribuinte, concluiu-se que, por falta de previsão legal, inexistente o direito ao crédito: (...)

Em contrarrazões, o Contribuinte requer o desprovimento do Recurso Especial.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.  
É o relatório.

### VOTO VENCIDO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo como comprovado o dissídio jurisprudencial para as duas matérias recorridas, uma vez que se está diante de paradigma autêntico, como se verá a seguir.

**DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO DE GASTOS COM DOCAGEM DE NAVIOS E EMBARCAÇÕES OPERADOS PELO CONTRIBUINTE**

Do cotejo entre os julgados, tem-se:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/08/2012 a 31/08/2012	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

<p>Encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).</p>	<p>Crédito admitido, com fundamento no art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.</p> <p>Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.</p>	<p>Crédito negado, por falta de amparo legal.</p> <p>Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando esses gastos.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

A divergência é clara.

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO INTEGRAL E IMEDIATO DAS EMBARCAÇÕES ADQUIRIDAS E ESCRITURADAS NO ATIVO IMOBILIZADO**

Da mesma forma, a comparação entre as decisões aponta a configuração da divergência:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/08/2012 a 31/08/2012	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

<p>Crédito integral e imediato das embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado.</p>	<p>Crédito admitido, com fundamento no 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003.</p> <p>Por se tratar de aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços, reverterem-se as glosas de créditos respectivos, nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, no regime especial de creditamento previsto na Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, os créditos podem ser aproveitados na forma nele prevista, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.</p>	<p>Crédito negado, por falta de amparo legal.</p> <p>A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/0, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que, nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Por isso, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

#### MÉRITO

#### DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO DE GASTOS COM DOCAGEM DE NAVIOS E EMBARCAÇÕES OPERADOS PELO CONTRIBUINTE

A controvérsia reside no aproveitamento dos créditos apurados sobre despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção.

O Contribuinte tomou crédito, com fundamento no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003, de depreciação/amortização de despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas").

Docagens e paradas programadas não se confundem com aluguéis de dutos/terminais, que encontram fundamento para creditamento no IV da Lei nº 10.833/2003 (os terminais/dutos compõem o ativo imobilizado da PETROBRÁS, que os aluga à TRANSPETRO), que foram concedidos pelo acórdão recorrido, mas que não admitido o seguimento no Recurso Especial dessa matéria.

A fiscalização glosou os valores informados na linha 09 das fichas 06A e 16A do Dacon, relativos ao mês de agosto de 2012, a título de créditos apurados sobre "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)", advindos de despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas").

A Glosa da fiscalização decorreu da falta de amparo legal para desconto de créditos apurados sobre **despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção**.  
Constou da informação fiscal:

Quanto aos documentos comprobatórios dos gastos com as paradas programadas, fls. 782, a empresa apresentou o detalhamento dos gastos e uma série de notas fiscais /recibos que trouxeram a confirmação de que os valores que compuseram os ativos imobilizados denominados paradas programadas e que geraram as despesas de depreciação que serviram de base de cálculo de créditos do PIS e da COFINS, se referiam a dispêndios com serviços diversos de docagem de navios, manutenção, limpeza e reabilitação de tanques, com ou sem fornecimento de material.

(...)

Contudo, ainda que o registro de tais gastos no ativo imobilizado e de sua consequente depreciação possa ser aconselhável em virtude da necessidade de se demonstrar adequadamente, sob o ponto de vista contábil, os valores dos ativos de uma empresa, o fato é que as despesas de depreciação, ou de amortização, sobre eles apuradas não são aquelas para as quais a legislação prevê a hipótese de apuração de créditos descontáveis do PIS e da COFINS devidos mensalmente.

Os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens.

Não é o fato de se encontrarem tais gastos registrados no ativo imobilizado da empresa, ou de os mesmos estarem submetidos à depreciação mensal, que os transforma em bens, em máquinas ou em equipamentos, ou que transmuta as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas e equipamentos.

Nesse sentido, importante destacar que os montantes dispendidos com as paradas programadas para manutenção não passam a integrar o valor dos bens objeto da manutenção, nem aumentam sua vida útil e nem são depreciados nos mesmos prazos em que os respectivos bens. Tais gastos são registrados em ativos segregados e o prazo para sua depreciação vai depender da regularidade em que são realizadas as paradas programadas, vez que são depreciados dentro do prazo transcorrido entre uma parada e outra. No caso específico da contribuinte, em média no prazo de três anos, conforme consta de suas notas explicativas.

Resta patente que inexistente nesse instrumento normativo ou nas leis e demais IN que disciplinam a utilização dos créditos da não-cumulatividade qualquer dispositivo que permita a apuração de créditos sobre despesas de depreciação/amortização de gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos, quer sejam estas despesas determinadas em função do prazo transcorrido entre uma parada e outra ou em função de qualquer outro prazo.

De se dizer que existe sim a possibilidade de apuração de créditos sobre o valor das despesas de amortização das edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, cujo dispositivo legal - incisos VII dos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – já inclusive objeto de manifestação da contribuinte, ao afirmar que *“a consequente apuração e tomada de créditos com base no valor da depreciação incorrida no mês foi fundamentada na interpretação do disposto no art. 183, inc. V, e mais especificamente no item “a” do mesmo artigo, da referida Lei 6.404/76, combinada com o disciplinado na lei 10.833/03, Art. 3º inc. VII e §1º inc. III” (sic)*. Porém, mesmo este dispositivo não socorre a contribuinte.

Veja-se que o aludido inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003 é aquele que traz a permissão para a apuração de créditos da COFINS sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros e não sobre depreciação/amortização dos gastos com serviços diversos de docagem, manutenção, limpeza e reabilitação de navios, embarcações e tanques, como é o caso dos gastos que serviram de base à apuração dos créditos declarados no DACON. Os gastos cujas depreciações/amortizações foram utilizadas como base de cálculo dos créditos nem se referem a imóveis, nem a edificações ou benfeitorias.

Neste ponto, é de se registrar que uma simples análise das Fichas 06A e 16A dos DACON revela que mesmo a contribuinte tem ciência de que tais gastos não se enquadram como gastos com edificações e benfeitorias em imóveis posto que teve o cuidado de não declarar os valores das aludidas depreciações/amortizações nas Linhas das Fichas 06A e 16A destinadas a esse tipo de informação, quais sejam, as Linhas 11, intituladas “Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias”.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que a apuração de créditos sobre os valores das despesas de depreciação dos gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação que rege a matéria, procedemos à glosa dos créditos descontados a esse título para fins de auditoria de certeza e liquidez do crédito do PIS e da COFINS submetidos a compensação, através da declaração de compensação identificada.

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu que, se os gastos com manutenção (serviços) e com partes e peças de reposição acarretam o aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, então os gastos devem ser ativados, com a possibilidade de apuração de crédito de PIS/COFINS com base nos encargos de depreciação, nos termos do artigo 3º, VI, combinado com o § 1º, III do mesmo artigo, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Consigna ainda o voto condutor que, no âmbito da RFB, já se reconhece a possibilidade de escriturar no ativo imobilizado as despesas com serviços de reparo e manutenção de bens, apurando créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as despesas de depreciação. Para tanto, cita a Solução de Consulta Cosit nº 59/2021:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS. Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de **veículos, novos e usados**, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados: - **pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação**; e - não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.”

O Contribuinte, em contrarrazões, sustenta, em síntese, que:

(i) Empregar alguma interpretação restritiva de “**máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**” não merece prosperar.

(ii) O navio é ativo imobilizado, nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) nº 27, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/2009, de acordo com a Lei nº 11.638/2007.

(iii) A Fiscalização deixa de aplicar as conclusões firmadas na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, segundo a qual permite-se o desconto de crédito com base nos encargos de

depreciação em relação aos gastos com manutenção de veículos utilizados na prestação de serviço.

(iv) Deve ser reconhecida a correção dos procedimentos contábeis da TRANSPETRO, mormente porque consentâneos com o CPC 27, a referida norma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, admite que serviços que aumentem a vida útil de bens em mais de um ano sejam capitalizados para fins de ulterior depreciação, a exemplo de como procedeu a TRANSPETRO.

(v) Alternativamente, caso assim não se entenda, requer o reconhecimento do direito ao creditamento destas despesas com docagens e paradas programadas como insumos, pela sua necessidade e essencialidade.

Passe-se à análise.

Dispõe a legislação de regência (Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02) que:

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

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

De fato, os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins) somente permitem a apuração dos créditos sobre as **despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado** e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens. O mesmo raciocínio deve ser aplicado às despesas de amortização previstas no inciso VII e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

As hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são as exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva, nos termos do art. 110 e 111 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Assim, a legislação discriminou os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

A glosa com base na letra da própria lei que rege a não-cumulatividade, enquanto esta estiver no sistema jurídico, não pode ser tida como incorreta e desconectada do princípio não-cumulativo, tampouco pode ser chamada de restritiva.

Dessa forma, a norma traz benefício especificamente direcionado para a aquisição de máquinas e equipamentos.

Logo, por falta de referência expressa no dispositivo legal, não se pode cogitar que o benefício abranja outros valores que não os que se refiram aos referidos bens.

Por isso, não é possível a extensão do dispositivo de lei para abarcar as paradas para manutenção e as docagens, ainda que o registro contábil do equipamento e dos serviços de manutenção esteja contabilmente ao ativo permanente.

Por outro lado, não há falar-se em possibilidade de enquadramento do crédito pretendido, simultaneamente, em duas hipóteses de incidência, a saber, incisos II e VI/VII das referidas leis de regência, tendo em vista a literalidade do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No tocante ao argumento de que as docagens e paradas programadas têm caráter essencial à prestação de serviço da TRANSPETRO, dessa forma teriam a natureza de insumo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, entendo que não pode ser avaliado nesta oportunidade, porquanto o acórdão recorrido reverteu as glosas por outro fundamento, e como restou claro no TVF a empresa não classificou tais dispêndios como insumos em sua escrituração contábil e fiscal.

Do exposto, entendo pela manutenção das glosas.

#### **POSSIBILIDADE E CRÉDITO INTEGRAL E IMEDIATO DAS EMBARCAÇÕES ADQUIRIDAS E ESCRITURADAS NO ATIVO IMOBILIZADO**

Relatou a Autoridade na origem que o sujeito passivo se apropriou, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações, nos termos do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011:

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:

(...)

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

Esse dispositivo legal apenas permite o imediato creditamento na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as embarcações não se encaixariam nos conceitos positivados. Por isso, falta amparo legal para a tomada de crédito integral.

Fundamentou a fiscalização que o NCM das embarcações é diverso de máquinas e equipamentos; então caberia a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003:

É de se considerar que o creditamento total dos créditos pelas aquisições de embarcações não possui proteção legal. De acordo com o artigo 1o. da Lei 11.774/2008, expressamente admite esta possibilidade em relação a aquisição de máquinas e equipamentos destinadas ao Ativo Imobilizado

E aqui consideramos as normas que regem a classificação tarifária de máquinas e equipamentos, na seção XVI da TIPI, pois as embarcações diferentemente das máquinas possuem posição específica na TIPI, sendo classificadas como sendo material de transporte, seção XVII.

Em consonância a interpretação acima, o ADI RFB 4, de 20/04/2015, dispõe que são admitidos créditos de PIS e COFINS, em relação aos veículos automotores (embarcações) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão somente com a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º. VI c/c parágrafo 1º. Inciso III, Lei 10.833/2003.

Para fins de conceito a doutrina tem se manifestado que "Por veículo automotor haveremos de entender aquele que é dotado de motor próprio, e, portanto, capaz de se locomover em virtude de impulso (propulsão) ali produzido. Serão os carros, caminhonetes, ônibus, caminhões, tratores, motocicletas, (e semelhantes) mas **também as embarcações** e aeronaves, em uma perspectiva de menor incidência prática. (Ver Lei 9426/9), **constatando-se que difere literalmente das máquinas e equipamentos.**

Portanto, é cristalina a falta de amparo legal a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da COFINS *em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de navios e/ou embarcações, por absoluta falta de previsão e autorização legal.*

O Contribuinte entende que cabe o reconhecimento de forma imediata e integral do crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei nº 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011), pois insere as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", já que são "instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam

força para desenvolver a finalidade a que se propõem". Aponta que não cabe interpretar de forma restritiva a legislação, uma vez que a Lei nº 11.744/2008 não menciona o NCM e utiliza a expressão genérica "máquinas e equipamentos".

Além disso, sustenta que tais gastos são necessários e imprescindíveis ao exercício das atividades da empresa, e, portanto, uma interpretação restritiva à legislação de regência afrontaria a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.221.170-PR.

Por fim, acrescenta que a própria Administração Pública, ao editar o Decreto nº 6.909/2009, que regulamentou dispositivos da Lei nº 11.051/2004, classificou as embarcações das posições NCM 89.01.20.00, 89.01.30.00 e 89.01.90.00 como máquinas e equipamentos.

O voto condutor do acórdão recorrido consignou como razões para reversão da glosa:

(i) O Contribuinte é uma empresa subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, destinada ao desempenho de atividades de transporte ou ao apoio logístico. Assim, presta serviço de transporte de gás e derivados de petróleo, utilizando-se das embarcações como um dos meios para o desenvolvimento dessa atividade. Por ter como objeto o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações, é proprietária de navios, pois utilizadas em sua prestação de serviços.

(ii) A embarcação constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no *caput* do art. 1º da Lei nº 11.774/2008 por atender a natureza de ser uma máquina ou equipamento, bem como a finalidade exigida, qual seja, sua utilização na prestação de serviços.

(iii) A interpretação do dispositivo deve ser mais ampla do que aquela concedida pela fiscalização, para que seja aplicado sobre os bens do ativo imobilizado que são utilizados na sua atividade produtiva, gerando receitas de PIS e COFINS, seja na produção de bens, seja na prestação de serviços.

(iv) Quando o art. 1º da Lei nº 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral na aquisição de máquina e equipamento destinados à produção de bens e prestação de serviços, deve-se identificar todos os equipamentos, no sentido amplo, que estejam vinculados à produção de bens ou prestação de serviços, o que certamente inclui as embarcações (veículos) analisadas no caso concreto.

A despeito dessa argumentação, entendo que, de fato, não há amparo legal para a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da Cofins em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de embarcações.

Isso porque, como já dito, em se tratando de desconto de créditos (renúncia de receita), a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ser restritiva (literal). Se a

norma legal diz "máquinas e equipamentos" destinados ao ativo imobilizado, não cabe a ampliação de seu sentido para a embarcação.

Quanto ao fato de o Decreto nº 6.099/2009 relacionar em seu anexo o código NCM relativo a navios-tanque, isso não imputa à norma infralegal o poder de alterar a natureza e classificação de navios-tanque para "máquinas, aparelhos, instrumentos ou equipamentos".

As "máquinas e equipamentos" e as "embarcações" têm classificações tarifárias distintas, respectivamente, na seção XVI e na seção XVII ("material de transporte"). Consequentemente, não se pode considerar uma como subespécie da outra, ou seja, não há qualquer identidade entre essas mercadorias.

Além disso, segundo a Lei nº 9.537/1997, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

(...)

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

Logo, as glosas dos créditos devem ser restabelecidas.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, redatora designada

Com a devida vênia à nobre Relatora, manifesto posição divergente à adotada.

Relativamente ao tópico "**Depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte**", entendo não assistir razão à Procuradoria da Fazenda Nacional, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

Como pontuado, a controvérsia origina-se do fato de que o Contribuinte, na apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, realizou a apropriação de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos, prevista no art. 3º, VI c/c §1º, III, da Lei nº 10.833/2003, sobre gastos incorridos com a tomada de serviços de manutenção e reparos de

embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas"), que, por força da normatização contábil, são contabilizadas como ativo imobilizado:

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

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

Entendeu a Fiscalização que a “apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens” e que “não é o fato de se encontrarem tais gastos registrados no ativo imobilizado da empresa, ou de os mesmos estarem submetidos à depreciação mensal, que os transforma em bens, em máquinas ou em equipamentos, ou que transmuta as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas e equipamentos.”

Desse modo, concluiu que os gastos incorridos pelo Contribuinte não poderiam gerar direito ao creditamento na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, por ausência de previsão legal.

Nesse aspecto, assinalo minha compreensão no sentido de que os regimes de apuração não cumulativos das contribuições não se confundem com qualquer espécie de benefício fiscal ou hipótese de exclusão de crédito tributário. Trata-se de método de apuração estabelecido a partir de expressa previsão constitucional, cuja técnica tem por objetivo assegurar que a incidência do tributo ocorra de forma mais equilibrada nas mais diversas espécies de cadeias produtivas.

É o que se extrai da própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/03:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Nos itens 2 a 13, ao tratar “DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS” o legislador expôs de forma clara que a adoção do novo modelo de arrecadação não acarretaria alteração na carga tributária. Ou seja, não se trataria de hipótese de redução de receita, na qual se enquadram os benefícios fiscais.

Cito de modo ilustrativo, mas não exaustivo, o item 3:

3. O **modelo** proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social **sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida** com essa contribuição, na **estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

Deve-se evitar qualquer intenção de interpretação literal ou restritiva dos dispositivos legais que prevêm a possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade, pelo método indireto subtrativo estabelecido pelo legislador. Os dispositivos que devem ser evocados no caso presente, em minha compreensão, são os arts. 108 do CTN, que invoca os “princípios gerais de direito tributário” e de direito público como norte interpretativo na aplicação da legislação tributária e o art. 110 naquilo em que determina que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, no caso, para preservar a concepção de não cumulatividade adotada pela Constituição Federal como método de apuração, e não como “benefício fiscal”.

Pois bem.

Como dito, as despesas aqui examinadas referem-se a gastos incorridos com manutenção e reparos de embarcações (“docagens”), e de dutos, terminais e tanques (“paradas programadas”). Tais despesas foram informadas pelo contribuinte na linha 09 das fichas 06A e 16A do Dacon, relativos ao mês de agosto de 2012, a título de créditos apurados sobre “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)”.

Tal registro foi realizado de tal forma em razão do fato de que, nos termos do parágrafo único art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, tais despesas devem se capitalizadas, ou seja, tomadas junto ao ativo imobilizado:

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento fôr superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Logo, a compreensão dos gastos incorridos com a contratação de serviços de manutenção das máquinas e equipamentos como sendo custos capitalizáveis junto ao próprio custo de aquisição do bem decorre da própria interpretação da lei e não de qualquer discricionariedade por parte do contribuinte.

São diversas as Soluções de Consulta emitidas pela própria Autoridade Fazendária no sentido de orientar a adoção do exato procedimento utilizado pelo Contribuinte.

Cito a Solução de Consulta COSITnº 59, de 25 de março de 2021:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.**

Em relação aos **gastos com manutenção** e com peças de reposição de veículos, novos e usados, **pertencentes ao ativo imobilizado** e destinados à locação ou à prestação de serviços, **que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:**

- **pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação;** e

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018.

A orientação não poderia ser mais clara e objetiva:

31. Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano.

32. **Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano**, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e **poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem**. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

A Referida Solução de Consulta, fundamentando-se no próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que tratou da abrangência do conceito de “insumo” trazido pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, faz uma clara distinção:

- (i) se os serviços de manutenção de bens do ativo imobilizado não aumentam a vida útil do bem por prazo superior a 1 (um) ano, devem ser considerados “insumos”, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

- (ii) caso tal gasto importe no aumento da vida útil do bem mantido em prazo superior a 1 (um ano), e que, portanto, por expressa disposição do art. 48 da Lei nº 4.506/64, devem ser incorporados ao ativo imobilizado, não devem ser apropriados na condição de insumo, mas, sim, na própria condição de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção”, com fundamento no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Logo, resta evidente que a conduta adotada pelo contribuinte na apuração dos créditos sobre os custos incorridos na manutenção de bens do seu ativo imobilizado que, por aumentarem a vida útil desses bens por prazo superior a 1 (um) ano, devam ser contabilizados como “ativo imobilizado”, não só corresponde à melhor interpretação da norma tributária, como atende à própria orientação da Receita Federal do Brasil.

Acrescente que a Solução de Consulta apresentada analisa serviços de manutenção aplicados sobre veículos, estes entendidos como bens empregados na atividade operacional daquele contribuinte (locação de veículos). Idêntica orientação foi firmada, por exemplo, na Solução de Consulta COSIT nº 37/2021, que analisou a aquisição de equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços por supermercado que mantém padaria, açougue e rotisseria; na Solução de Consulta COSIT nº 32/2022, que tratou das despesas com manutenção dos veículos utilizados para suprir planta industrial com matéria-prima, bem como a Solução de Consulta COSIT nº 173/2020, que legitimou os gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo como crédito passível de apropriação com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Veja-se a situação esdrúxula a que se poderia chegar: o contribuinte que contratasse um serviço de manutenção dos seus bens produtivos e tais serviços acarretassem o aumento da vida útil do bem pelo prazo de 11 meses poderia, na técnica do método indireto subtrativo, apropriar-se integralmente de tais despesas (insumo). Já se essa mesma despesa, de mesma natureza, acarretar o aumento da vida útil pelo prazo de 13 meses, o crédito não seria admitido única e exclusivamente pelo fato de que, conforme normas contábeis e determinação legal expressa, tal custo não pode ser contabilizado diretamente no resultado, como despesa, mas, sim, capitalizado no seu ativo imobilizado. Seria uma clara hipótese de tratamento diferenciado a despesas de mesma natureza única e exclusivamente em razão do tratamento contábil estabelecido.

Ressalvo que não se trata aqui de adentrar à “justiça” da norma em face de preceitos constitucionais, posto que não se admite a alegação de ausência de previsão legal para a apropriação dos créditos postulados pelo contribuinte. Não se está propondo o reconhecimento de “inconstitucionalidade” do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas, sim, realizando a interpretação do citado dispositivo em consonância com os princípios gerais de direito tributário e de direito público, tal como estabelece o art. 108 do CTN.

Uma vez que não se admite que as previsões do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 compreenda hipótese de benefício fiscal, é de se afastar a interpretação de que a ausência de previsão, no inciso VI, dos **respectivos custos agregados** aos bens incorporados ao ativo imobilizado destinado à atividade operacional, impediria tal creditamento. Isso significaria, a meu ver, afronta direta ao regime não cumulativo permitido pelo legislador constituinte e imposto pelo legislador ordinário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Fazendário nesse aspecto controvertido.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Além da divergência exposta supra, registro, também, minha divergência quanto à matéria “apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações”. Tendo em vista ter restado vencida nesse aspecto, trago minha manifestação a título de “Declaração de Voto”.

Na mesma linha já exposta supra quanto à interpretação das normas atinentes à forma de apuração das contribuições sociais pelo método não cumulativo, adentro ao exame do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011

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: (...)

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

Na hipótese, não se discute que o contribuinte tem direito ao crédito sobre os custos incorridos aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, com fundamento no já examinado inciso VI do art. 3ª das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O que se discute é se essa apropriação deveria obedecer a regra do § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, que estabelece que tal crédito será determinado / calculado conforme encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, ou se podem ser apropriados imediatamente, de acordo com o transcrito art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008.

A origem dessa controvérsia é singela:

Lei nº 10.833/03	Lei nº 11.774/2008
<p>Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:</p> <p>(...)</p> <p>VI - máquinas, equipamentos e <b>outros bens</b> 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;</p> <p>(...)</p> <p>§ 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:</p> <p>(...)</p> <p>III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;</p>	<p>Art. 1º. As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de <b>máquinas e equipamentos</b> 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: (...)</p> <p>XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.</p>

O racional aplicado pela Fiscalização é de que os bens aqui examinados são “embarcações”, que não podem ser compreendidos como “máquinas ou equipamentos”. Logo, deve-se aplicar a regra geral da Lei nº 10.833/03 e não a regra excepcional trazida pela Lei nº 11.774/2008, uma vez que esta norma não traz a expressão “outros bens”, na qual as “embarcações” se inserem. Se a embarcação não é nem máquina e nem equipamento, a depreciação imediata não é permitida.

De acordo com a Fiscalização, para fins de aplicação das normas citadas, deve-se valer da classificação adotada pela seção XVI da TIPI, que trata da classificação fiscal das máquinas e equipamentos, o que exclui as embarcações, posto que classificadas como material de transporte na seção XVII da mesma TIPI.

Há que se advertir, contudo, que o próprio STJ já afastou a intenção do intérprete normativo de aplicar, à apuração do PIS e da Cofins, normas aplicáveis à apuração do IPI, quando tratou do conceito de insumos no REsp n. 1.221.170/PR. Naquela oportunidade se assentou que a

expressão “insumo” utilizada pela legislação do IPI não pode ter o mesmo sentido e alcance da mesma expressão “insumo” utilizada na regulamentação do IPI.

Nesse sentido transcrevo o Acórdão nº 3301-010.377:

Discordo da conclusão fiscal e entendo inadequada a utilização da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos (seção XVI) para aplicação nos créditos do PIS e da COFINS.

Tratam-se de tributos diversos, com feições, características e legislações diversas, o que já reconhecido pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, quando tratou do conceito de insumos no REsp n. 1.221.170/PR.

O conceito de insumos tratado no REsp n. 1.221.170/PR é utilizado na conjugação da interpretação do que seja máquina ou equipamento para a produção de bens ou prestação de serviços. Isso porque insumo, conceito próprio da legislação do PIS e da COFINS (e não do IPI), representa um gasto essencial para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços. Assim, o ativo que esteve relacionado com esse processo produtivo também será passível de crédito.

Deve-se, assim, buscar um sentido próprio na legislação do PIS e COFINS, de acordo com o seu contexto, até porque, do ponto de vista conceitual, não há como se negar que um veículo também é uma máquina ou um equipamento.

O artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição de máquinas e equipamentos, desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. É essa finalidade que deve ser analisada para fins de enquadrar a embarcação (ou veículo) como máquina ou equipamento.

(...)

A embarcação, portanto, constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no caput do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 por atender a natureza de ser uma máquina ou equipamento, bem como a finalidade exigida, qual seja, sua utilização na prestação de serviços.

A interpretação do dispositivo deve ser mais ampla do que aquela concedida pela fiscalização, para que seja aplicado sobre os bens do ativo imobilizado que são utilizados na sua atividade produtiva, gerando receitas de PIS e COFINS, seja na produção de bens, seja na prestação de serviços.

Assim, quando o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral na aquisição de máquina e equipamento destinados à produção de bens e prestação de serviços, deve-se identificar todos os equipamentos, no sentido amplo, que estejam vinculados à produção de bens ou prestação de serviços, o que certamente inclui as embarcações (veículos) analisadas no caso concreto.

Com esses fundamentos, rejeito também nesse aspecto as razões recursais da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**