



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11052.720014/2015-49  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **3401-001.682 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 12 de dezembro de 2018  
**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS  
**Recorrentes** COMPANHIA BRASILEIRA DE OFFSHORE  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB: (i) certifique-se da veracidade dos valores retidos de PIS/COFINS constantes nos informes de rendimento juntados aos autos e verifique se tais valores foram considerados na decisão da DRJ; (ii) caso não tenham sido considerados, elabore planilha consolidando os valores por período de apuração respectivo, e informe se ainda remanesce tributo a recolher; (iii) quantos às notas fiscais relativas a compra de embarcações, verifique se tais documentos são relativos a embarcações que estão contempladas no lançamento e identifique qual a data em que foram adquiridas; e (iv) elabore relatório conclusivo sobre os itens anteriores, cientificando o contribuinte para que, desejando, apresente manifestação em 30 dias, retornando-se os autos ao CARF, para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Erro! A origem da referência não foi encontrada. Fls. 1.792
--

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício contra a decisão da DRJ/FNS que acolheu em parte as razões da Impugnação do contribuinte contra auto de infração lavrado para o lançamento de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição ao PIS (PIS) referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011.

### Do Auto de Infração

A fiscalização lavrou autos de infração referente ao PIS e à COFINS (fls 808-829) por entender que a contribuinte apropriou-se erroneamente de créditos oriundos do regime não-cumulativo referentes aos seguintes itens:

Da análise das planilhas, verificou-se que grande parte dos bens depreciados eram rebocadores ou suas modernizações, cujo valor contábil superava em muito o dos demais bens depreciados neste ano calendário. Verificou-se, ainda, que a planilha denominada “Resumo depreciação 2010 e 2011” utilizava o critério de depreciação normal previsto no artigo 1º da IN RFB 457/2004 que, conjuntamente com a IN RFB 162/98, previa a depreciação de rebocadores no prazo de 20 anos. Tal planilha não foi utilizada pelo contribuinte como base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, mas será utilizada por esta fiscalização pelos motivos expostos a seguir. A planilha denominada “DEPRECIÇÃO - CREDITOS linha 10 DACON de pis\_cofins 2010\_2011”, por sua vez, utilizava o critério de depreciação previsto no parágrafo 2º do artigo 1º da IN RFB 457/2004, qual seja, a depreciação mensal de 1/48 do valor do bem.

(...)

Verificada a totalidade dos valores lançados em cada planilha, pode-se constatar que os valores totalizadores de depreciação mensal da planilha “DEPRECIÇÃO - CREDITOS linha 10 DACON de pis\_cofins 2010\_2011” assemelham-se muito aos valores consignados na DACON. Em sua resposta, o contribuinte também confirma a opção pela sistemática de creditamento mensal no valor de 1/48 do valor de aquisição do bem do ativo imobilizado.

(...)

Como se pode ver, a IN 457/2004, reproduzindo a Lei 10.833, com as redações dadas pelas Leis 10.865, 10.925 e 11.196, permite a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, nos moldes previstos na IN RFB 162/98, a qual fixa os critérios de depreciação de cada bem em função da classificação fiscal (NCM). Em se tratando de rebocadores, o prazo seria de 20 anos, posição 8904 da NCM. O contribuinte utilizou estes critérios para realizar a depreciação dos rebocadores na planilha denominada “Resumo depreciação 2010 e 2011”. Entretanto, como o contribuinte optou por se creditar da depreciação à taxa de 1/48, estes valores não serviram de base de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

(...)

Em seu §2º, o artigo 1º da IN RFB 457/2004 prevê que podem ser depreciados à razão de 1/48 ao mês apenas as máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, não estando incluídos os “outros bens” que constavam do caput do artigo.

Como descrito, rebocadores se enquadram no capítulo 89 - EMBARCAÇÕES E ESTRUTURAS FLUTUANTES, posição 8904 - REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES da NCM. Fica claro que, estando o rebocador incluído no capítulo 89, que se refere a embarcações e estruturas flutuantes, o contribuinte não poderia, em relação a estes bens, utilizar-se do critério de depreciação previsto neste §2º.

(...)

Com efeito, nota-se que o legislador claramente faz referência ao bem que pode ser objeto de crédito. No inciso IV, o legislador faz referência a embarcações e aeronaves. No inciso V deste mesmo artigo, o legislador faz referência exatamente a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, demonstrando que estes não se confundem com embarcações e aeronaves. Ou seja, o direito a crédito somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal, não se aplicando em momento algum, a analogia para determinação dos bens que gerarão créditos de PIS e COFINS. Desta forma, na aplicação da norma, embarcações não se confundem com máquinas e equipamentos. Verifica-se claramente que a aplicação do coeficiente de 1/48 previsto no §2º do art. 1º da IN RFB 457/2004 restringe-se unicamente a máquinas e equipamentos estrito senso, não podendo ser aplicada a analogia a este direito creditório.

(..)

Em outra análise a ser considerada, a IN RFB 457, reproduzindo as leis reguladoras, estabelece que somente podem ser descontados créditos de bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Na planilha da depreciação normal apresentada pelo contribuinte, verifica-se a existência de diversos bens cuja data de incorporação ao ativo imobilizado é anterior à prevista no texto legal. Os créditos decorrentes de tais bens também serão retirados do total de créditos que o contribuinte tem direito.

Desta forma, apenas pela aplicação do Direito, independente de qualquer comprovação que possa ser efetuada pelo contribuinte, foram desconsiderados os valores de depreciação à taxa de 1/48, especificamente para os rebocadores, e a depreciação de quaisquer bens adquiridos antes de 01/05/2015.

(...)

Em resposta datada de 21/10/2015, recebida em 23/10/2015, o contribuinte afirma que “no item (14) do referido Termo de Intimação, a petionária foi intimada a apresentar documentação hábil e idônea que comprove a aquisição de todos os bens objeto da planilha constante do Anexo 1 do Termo de Intimação. Ocorre que, por se tratar de aquisições ocorridas há muitos anos, a petionária ainda não conseguiu juntar todos os documentos, tendo, até o momento, apenas encontrado os documentos referentes ao rebocador Guanabara, adquirido em 03/06/2005, pelo valor de R\$ 61.776.684,69 (doc. 01)”. Juntou cópia da Nota Fiscal nº 612 emitida por EBIN S/A INDUSTRIA NAVAL, CNPJ 30.067.896/0001-97, que foi aceita por esta fiscalização, tendo sido incluído nas planilhas de créditos considerados o referido rebocador.

Em suma, os lançamentos foram efetuados em decorrência de duas razões distintas:

1. Inocorrência do direito ao crédito das contribuições sociais na modalidade “acelerada” – em parcela de 1/48 avos mensais em detrimento da apropriação via parcela da depreciação do ativo imobilizado – em razão de as embarcações não consistirem em máquinas e equipamentos, em interpretação literal das Leis Federais 10.833/2003 e 10.637/2002.
2. Ausência de comprovação de que parte dessas embarcações foram adquiridas após maio de 2004.

### Da Impugnação

A contribuinte, irressignada, apresentou sua Impugnação (fls. 957 e seguintes), onde argumenta, em síntese:

1. Requer a nulidade do lançamento alegando falta de aprofundamento da investigação dos fatos.
2. Afirma todos os créditos por ela apropriados foram calculados sobre bens e/ou modernizações incorporados ao ativo imobilizado após 30/04/2004;
3. Pugna pela insuficiência de prazo para a apresentação dos documentos solicitados, “tendo em vista que as embarcações não são adquiridas prontas e acabadas para uso, passando, isto sim, por processo complexo de montagem..., além de também passarem por constantes processos de modernização, o que significa dizer, em última análise, que cada embarcação possui não apenas um, mas vários documentos que lhe dizem respeito”;
4. Apresentou documentos que comprovaria a propriedade dos ativos, informa que traz em anexo documentos que comprovariam “a existência das embarcações objeto dos autos de infração ora impugnados”. Alega que, ao efetuar lançamento, a fiscalização não se atentou à existência a retenções sofridas pela impugnante – entre março de 2010 e dezembro de 2011, com Código da Receita Específico 6190;
5. Alega ainda decadência de parte dos lançamentos, uma vez que tais retenções teriam que ser consideradas como pagamento antecipado, razão pela qual seria aplicável o prazo decadencial previsto no art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Defende a possibilidade de tomada de créditos sobre as embarcações à taxa de 1/48 ao mês, com base no argumento de que não pode prosperar o entendimento fiscal de que as embarcações não se enquadrariam como “máquinas e equipamentos”. Nesse sentido, aduz que para que se compreenda o real alcance do referido parágrafo 14 do art. 3º da Leis Federais 10.833/2003 e 10.637/2002, afirmando que as embarcações estão enquadradas no gênero “máquinas” e “equipamentos”, e defende que se o legislador quisesse excluir alguma espécie do gênero, deveria tê-lo feito expressamente; ao não fazê-lo, o

dispositivo inevitavelmente passa a abranger tudo quanto cabe no gênero "máquinas e equipamentos", inclusive as embarcações.

Por fim, a Recorrente pugna pelo descabimento dos juros de mora e da multa de ofício, alegando que seguiu orientação de soluções de consulta proferidas à época dos fatos, além de ter seguido orientação contida em guia prático da EFD.

### **Da Decisão de Primeira Instância**

Foi exarado o Acórdão 07-38.696, pela 4ª Turma da DRJ/FNS, que manteve parcialmente o lançamento nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO. NORMA COMPLEMENTAR.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar como forma de suprir a lei em casos omissos e além da conduta reiterada há que estar presente a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. RETENÇÃO.

A retenção de tributos por fonte pagadora não equivale à antecipação de pagamento realizada pelo próprio contribuinte, assim, quando o próprio sujeito passivo não realizar os pagamentos antecipados a norma de decadência aplicável é o art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 COFINS. NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O contribuinte poderá tomar crédito sobre a depreciação calculada à taxa de um quarenta e oito avos do valor de aquisição do máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos.

COFINS. NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO ACELERADA. EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

A possibilidade de tomada de créditos sobre a depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplica-se tão somente às máquinas e aos equipamentos, não alcançando os veículos automotores de qualquer natureza, dentre os quais se incluem as embarcações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011 PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. DEPRECIÇÃO ACELERADA. ABRANGÊNCIA.

O contribuinte poderá tomar crédito sobre a depreciação calculada à taxa de um quarenta e oito avos do valor de aquisição do máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. DEPRECIÇÃO ACELERADA. EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

A possibilidade de tomada de créditos sobre a depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplica-se tão somente às máquinas e aos equipamentos, não alcançando os veículos automotores de qualquer natureza, dentre os quais se incluem as embarcações.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Vale ressaltar que a parcela desonerada do lançamento foi justamente relativa aos montantes de retenção alegados pela contribuinte em sua impugnação, de modo que foram excluídos os respectivos valores de R\$ 240.826,57, de Contribuição para o PIS/Pasep, e R\$1.111.507,23, de COFINS, bem como os juros e a multa de ofício correspondentes, razão por que, à época, os autos foram encaminhados para Recurso de Ofício por haverem superado o limite de alçada.

Quanto às matérias da impugnação que foram inadmitidas, destacam-se os seguintes trechos:

i. Quanto à alegação de decadência:

O intuito do legislador é claro. Ele separa nitidamente determinados atos praticados somente pelo sujeito passivo dos que podem ser praticados tanto pelo sujeito passivo quanto por terceiros. No caso do ato do pagamento antecipado (parágrafo primeiro), somente há extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação, quando o autor for o sujeito passivo. O ato da retenção enquadra-se nos parágrafos segundo e terceiro, os quais podem ser de autoria do sujeito passivo ou de terceiro. Isto é, a retenção de imposto ou contribuição será levada em conta na apuração do saldo porventura devido mas não influem sobre a obrigação tributária, no sentido de extingui-la. Em suma, a retenção do imposto/contribuição não se equipara ao pagamento antecipado, para efeito de extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento. A diferença essencial, para fins do deslinde do presente litígio, é que o pagamento antecipado somente pode ser feito pelo sujeito passivo, o que exclui terceiros.

Os julgados do CARF, que acolhem a tese da impugnante, não significam que esse entendimento seja pacífico em segunda instância. Há decisões no sentido oposto, conforme mostra o recente precedente:

ii. Quanto à comprovação da propriedade dos ativos e de sua aquisição a partir de 01.05.2004:

Assim, para comprovar o direito ao crédito de que aqui se trata, cabia a interessada apresentar o documento de aquisição de cada bem indicado, através do qual restasse demonstrado as informações presentes no referido anexo, estas que foram tiradas da planilha em que a interessada demonstrou a base de cálculo do crédito descontado.

(...)

Ocorre que tal conjunto de documentos não se prestam a comprovar as aquisições dos bens indicados pela fiscalização.

Os laudos, por não se tratarem de documento de compra, à evidência não fazem prova da operação de aquisição e muito menos do valor e da data de sua ocorrência.

Em relação as notas fiscais, observe-se que a interessada não fez qualquer ligação entre cada uma delas e o bem ao qual se referiam. Além disso, embora em algumas delas haja a menção do nome de alguma das embarcações indicadas no Anexo I do fiscal, os demais dados, principalmente o valor e a data da aquisição, não conferem.

Não comprovado o direito ao crédito, mantém-se a glosa.

(...)

Como se vê, a impugnante não contesta especificamente a glosa em relação a um ou a outro bem em relação ao qual demonstre que a sua aquisição tenha ocorrido após 30/04/2004. Em verdade, a alegação da impugnante é genérica e vem no sentido de que a Fiscalização teria errado ao glosar crédito de depreciação de bens adquiridos depois de 30/04/2004.

Ocorre que, somente a partir dos argumentos de defesa, não se verifica o erro apontado, haja vista a glosa ter sido realizada a partir da planilha fornecida pela fiscalizada, considerando a da data de aquisição de cada bem lá informada.

O que se tem a partir dos autos, é que todo e qualquer valor informado referente a depreciação de bem cuja aquisição tenha ocorrido a partir 1º de maio de 2004, certamente não foi objeto da presente glosa. Já a impugnante nada traz para infirmar tal fato. (...)

iii. Quanto à aplicação da modalidade “acelerada” dos créditos de ativo imobilizados às embarcações Bem, de início se firme que, não merece ser acolhida a tese da impugnante de que deve ser dada ao §14, do art. 3º, incluído pela Lei nº 10.865/2004, uma interpretação ampla para fins de abarcar, na hipótese legal de que trata, qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica, notadamente, no caso que aqui se tem, embarcações do tipo rebocadores.

Nesse sentido, diga-se que os créditos, no âmbito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações, vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. A não cumulatividade dessas contribuições está, toda ela, regularmente prevista em legislação ordinária, na qual o legislador adotou o critério de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas capazes de gerar crédito, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.

No caso dos créditos de depreciação, disposições legais que criam forma excepcional de desconto acelerado de créditos estabelecem indubitável redução do valor devido pela pessoa jurídica, haja vista que tais disposições estabelecem desoneração tributária ainda que o bem não seja alienado antes da conclusão do prazo ordinário de apuração de créditos de depreciação.

Diante disso, aqui acolhe-se, não o entendimento da impugnante, mas o entendimento exarado pela Autoridade Fiscal, com base na Solução de Divergência COSIT Nº 2/2015, qual seja o de que, em se tratando o desconto de créditos de uma forma de redução do valor devido — ou, em outras palavras, renúncia de receita —, a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ter restritiva. O direito a crédito, portanto, somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal, não se aplicando a analogia para determinação dos bens que gerarão créditos das contribuições. Destarte, como está dito na referida Solução de Divergência “Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não”.

(...)

Assim, a questão que agora se impõe não é saber se qualquer veículo automotor (embarcações, aeronaves, automóvel, caminhão, motocicleta, etc), é uma máquina ou, alternativamente, equipamento. Trata-se, na verdade, de se compreender se o legislador, ao prevê o direito a créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins sobre a depreciação acumulada “*de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado*” quis, no emprego da expressão, alcançar, também a depreciação desses veículos.

(...)

Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente e, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto a eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Portanto, mantém-se a glosa.

### **Do Recurso Voluntário**

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso de Ofício, em que veio a reprimir os argumentos trazidos na Impugnação e apresentou novos documentos (fls. 1.700 a 1.745), relativos a:

1. Retenções de PIS e COFINS por clientes da Recorrente, tais como notas fiscais, faturas e informes de rendimentos;
2. Notas fiscais de venda das embarcações supostamente fornecidas à Recorrente, que comprovariam a sua aquisição posterior a 31.04.2004.

É o Relatório.

**VOTO**

Conselheiro Tiago Guerra Machado, Relator

O Recurso de Ofício não deve ser conhecido, em virtude de o valor consolidado de principal e multa de ofício não ultrapassarem o limite de alçada atual, nos termos da Portaria MF 63/2017.

Já o Recurso Voluntário é tempestivo e, preenchendo os demais requisitos formais de admissibilidade, tomo-lhe conhecimento.

Nos termos do relatório, verifica-se que há uma questão probatória não inteiramente esclarecida, dado que a Recorrente veio a destacar que a decisão de primeiro grau não considerou todas as retenções das respectivas contribuições sociais nos respectivos períodos de competência dos tributos lançados.

Em seu Recurso, veio a fornecer elementos complementares de prova para que seja necessário uma nova apuração do quantum tomando em consideração os informes de rendimentos que foram desconsiderados pela fiscalização a despeito de sua possibilidade de acessar tais informações no banco de dados da própria RFB.

Além disso, tendo em vista a DRJ haver inadmitido a documentação trazido na impugnação – e tida como suficiente à época pela Recorrente – foram juntadas notas fiscais de aquisições de embarcações que supostamente fazem parte do escopo do presente lançamento.

Diante desses novos fatos, entendo ser prudente a conversão do julgamento em diligência para que a unidade preparadora:

1. Certifique-se da veracidade dos valores retidos de PIS/COFINS constantes nos informes de rendimento juntados aos autos e verifique se tais valores foram considerados na decisão da DRJ;
2. Caso não tenham sido considerados, elabore planilha consolidando os valores por período de apuração respectivo, e informe se ainda remanesce tributo a recolher;
3. Quantos às notas fiscais relativas à compra de embarcações, verifique se tais documentos são relativos a embarcações que estão contempladas no lançamento e identifique qual a data em que foram adquiridas;
4. Elabore relatório conclusivo sobre os itens anteriores e, em seguida, intime-se a Recorrente para, desejando se manifestar, faça-o no em prazo de 30 dias.
- 5.

Após, os autos devem retornar ao CARF para prosseguir o julgamento.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator