



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11052.720043/2016-91
ACÓRDÃO	3301-014.400 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE OFFSHORE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE.DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012, 2013

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.

JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 100, INCISOS I E III, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. CABIMENTO EFD.

EFD.

A tomada de créditos em relação a embarcações, com apoio no valor de sua aquisição, não é abonada e nem desabonada pela Escrituração Fiscal Digital - EFD.

EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA.

Em relação às contribuições sociais, terceiros não consulentes não são protegidos pelos efeitos da solução de consulta, que representam, ademais, pareceres, não práticas reiteradas da administração.

JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO.APLICAÇÃO DO ART. 76, INCISO II, "A", DA LEI N. 4502, DE 30.11.1964

Aplica-se a Súmula CARF nº 167

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que não integra o Auto de Infração, não é questão afeta ao julgamento.

Aplica-se a SÚMULA CARF Nº 108.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITOS DETERMINADOS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DA PESSOA JURÍDICA. EMBARCAÇÕES.

Embarcações, inclusive rebocadores e aquelas em que a navegação é acessória da função principal, não ensejam a tomada de créditos com base no valor de aquisição, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% para o PIS/Pasep e de 7,6% para a Cofins, a razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês.

JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 100, INCISOS I E III, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. CABIMENTO EFD.

EFD.

A tomada de créditos em relação a embarcações, com apoio no valor de sua aquisição, não é abonada e nem desabonada pela Escrituração Fiscal Digital - EFD.

EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA.

Em relação às contribuições sociais, terceiros não consulentes não são protegidos pelos efeitos da solução de consulta, que representam, ademais, pareceres, não práticas reiteradas da administração.

JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ART. 76, INCISO II, "A", DA LEI N. 4502, DE 30.11.1964 Aplica-se a Súmula CARF nº 167 O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que não integra o Auto de Infração, não é questão afeta ao julgamento.

Aplica-se a SÚMULA CARF Nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa da depreciação acelerada das embarcações CBO Campos, Chiara e Vitória, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro (relator) e Paulo Guilherme Derouledé que lhe negavam provimento. Em primeira votação, os Conselheiros Bruno Minoru Takii e Rachel Freixo Chaves davam provimento integral, aderindo ao voto vencedor em segunda votação. Designado o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo excertos do relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Lançamento, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 126/135, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS no que tange a períodos de apuração de 2012 e 2013.

O crédito tributário apurado relativo ao PIS, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 01/2017), perfaz o total equivalente a R\$ 10.843.813,97.

A ação fiscal também redundou em Lançamento, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 136/145, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no que tange a períodos de apuração de 2012 e 2013.

O crédito tributário apurado relativo à Cofins, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 01/2017), perfaz o total equivalente a R\$ 50.034.501,87.

Pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO de fls. 100/105 registra a autoridade tributária da União, em síntese, no seguinte sentido:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil iniciei, em 17/03/2016, procedimento de Fiscalização na pessoa jurídica acima identificada, sob a égide do RPF nº 07.1.08.00-2016-00100-7, com o intuito de verificar a correta apuração da base de cálculo e o consequente lançamento do PIS e da COFINS dos anos calendário 2012 e 2013. Tendo sido encontrados indícios de irregularidades quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, lavrei o presente Termo de Constatação, onde são descritas

as infrações apuradas, concedendo-se ao contribuinte o prazo de 20 (vinte) dias para contestar as alegações efetuadas, acompanhadas da documentação comprobatória.

ESPECIFICAÇÃO

(1) Em Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi cientificado de que, da análise das DACON do período de 2012 e 2013, verificou-se que grande parte dos valores utilizados como créditos de PIS e COFINS decorriam das linhas 9 e 10 das respectivas fichas, linhas estas referentes à depreciação.

(...)

(4) 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 pessoa jurídica optou por utilizar a depreciação acelerada, já que a planilha apresentada pelo contribuinte, denominada "Creditos 1_48 x vida útil Fiscalização mensal", 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.

(...)

(7) 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.

(8) Neste sentido, a Solução de Consulta COSIT N° 7, de 27/01/2015, publicada no DOU de 02/02/2015 corroborada pela Solução de Divergência COSIT N° 2, de 12/02/2015, publicada no DOU de 20/02/2015, afirma que "o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da COFINS permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos".

Prossegue dizendo que "o deslinde da questão passa exatamente por definir se os veículos estão incluídos nesta expressão 'máquinas e equipamentos'.

(9) Da análise da legislação tributária, constata-se que toda vez que o legislador quer se referir a determinado bem, ele é específico, descrevendo o bem objeto do texto legal. Como exemplo não exaustivo, a própria Lei 10.833, em seu artigo 2º,

§1º, inciso III, dispõe que as alíquotas previstas devem ser aplicadas no caso de venda de máquinas e veículos, não fazendo referência a quaisquer outros bens que possam enquadrar-se. Outro exemplo advém da Lei 10.865, de 30/04/2004, que, em seu art. 15, inciso IV, diz que:

(...)

(10) 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.

(...)

(12) Em relação aos rebocadores cuja comprovação de propriedade foi solicitada, pelos motivos expostos neste Termo, a depreciação a ser utilizada é aquela prevista na IN 457/2004, reproduzindo a Lei 10.833, com as redações dadas pelas Leis 10.865, 10.925 e 11.196, a qual permite a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, nos moldes previstos na IN RFB 162/98, que 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.

(13) Desta forma, não sendo considerada válida por esta Fiscalização a depreciação acelerada utilizada pelo contribuinte, faz-se necessário que seja calculada a depreciação pelo critério da IN 457/2004, para que possa servir de base de cálculo dos créditos de PIS e da COFINS, e concedidos tais créditos à pessoa jurídica.

(...)

(16) A linha "SALDO PIS /COFINS A LANÇAR" da Planilha 3 registra os novos valores de PIS e COFINS devidos, sendo feitas as alterações constantes do presente Termo de Constatação, notadamente a reclassificação da depreciação dos rebocadores para 20 anos ou 240 meses.

(17) Fica o contribuinte intimado a contestar as alegações efetuadas no presente Termo de Constatação, acompanhado de documentação comprobatória. Inexistindo esclarecimentos, os valores constantes da Planilha 3 descritos como

SALDO PIS/COFINS A LANÇAR, serão lançados por esta Fiscalização através da lavratura de Auto de Infração.

Diante disso, alegou a Fiscalizada perante a Autoridade Fiscal em fls.113/116:

Na visão da auditoria fiscal, o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n.10833 não abrange as embarcações da peticionária, que não se enquadrariam no conceito de "máquinas e equipamentos". Daí porque, quisesse o legislador contemplar os veículos, embarcações ou aeronaves no parágrafo 14, teria feito menção expressa a tais bens. Por este motivo, na sua visão, o crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as embarcações da peticionária deveria ter sido apurado de acordo com os respectivos encargos de depreciação, e não à taxa de 1/48, como o foi.

Ocorre que, na interpretação da peticionária, não é esta a melhor aplicação da norma.

A peticionária entende que suas embarcações estão dentro do conceito de léxico de máquinas e equipamentos, eis que se tratam de verdadeiros engenhos de alta complexidade e funcionalidade, compostos pelas mais variadas partes e peças, as quais, juntas, formam um conjunto indissociável e necessário para prover e fornecer as atividades a que se destinam.

Realmente, as embarcações de titularidade da peticionária não são simples veículos de transporte, como parece ter entendido a fiscalização. Muito pelo contrário, são compostas por uma infinidade de partes e peças que as acompanham e que lhes são integradas com a finalidade de promover o serviço de apoio marítimo realizado pela peticionária

Aliás, diga-se que a navegação de apoio marítimo é atividade extremamente regulada no âmbito da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), de modo que, por uma questão regulatória, essas embarcações não poderiam ser utilizadas para outro fim, que não o apoio marítimo.

O art. 30, inciso 1 da resolução ANTAQ n. 2919, de 4.6.2013, define navegação de apoio marítimo como a realizada para o apoio logístico às embarcações e instalações, em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

As embarcações, neste contexto, são construídas e adaptadas conforme as solicitações de seus clientes, não constituindo meros veículos de transporte aquático, mas, sim, máquinas e equipamentos flutuantes, destinados a prestar apoio, por exemplo, a plataformas de exploração e produção de petróleo.

Todos os bens que compõem as embarcações formam um conjunto que se presta a prover o serviço navegação de apoio marítimo e permitem que a peticionária:

- manuseie âncoras, mediante o uso de molinete hidráulico;
- auxilie no manuseio e montagem de equipamentos submarinos;
- manuseie materiais ou bens pesados mediante o uso de guindastes e guinchos;

- remova resíduos sem ocasionar contaminação, o que se dá mediante o uso de "tanques" integrados às embarcações, como mencionado acima, além da prática de outras atividades.

Em síntese, as embarcações da peticionária contêm, além de maquinário que lhe confere força mecânica necessária para a navegação marítima, diversas máquinas e equipamentos (tanques, hélices, molinetes, guinchos, guindastes, etc.), que se agregam e se integram a estas embarcações, formando uma unidade, isto é, um conjunto indissociável.

Logo, não há dúvidas de que tais embarcações são máquinas e equipamentos flutuantes utilizadas unicamente com a finalidade de navegação de apoio marítimo.

Assim, sendo certo que as embarcações estão enquadradas no gênero "máquinas" e "equipamentos", e não tendo o legislador excluído aqueles bens da norma legal que autoriza o crédito à taxa de 1/48, não poderia o intérprete e aplicador fazê-lo, sob pena de criar distinção onde a lei não distinguiu

(...)

Ademais, diga-se que, ainda que se entendesse que as embarcações operadas pela peticionária não correspondem a "máquinas e equipamentos", o que se admite "ad argumentandum tantum", o direito ao crédito à taxa de 1/48 subsistiria, porque uma leitura atenta do dispositivo revela que o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833 abrange qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica, e não somente "máquinas e equipamentos".

De fato, o parágrafo 14 é uma opção ao cálculo do crédito de que cuida o inciso III, parágrafo 1º, do artigo 3º, o qual, por sua vez, faz remissão ao inciso VI deste mesmo dispositivo, que trata de "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado", cuja teleologia cuida de permitir o crédito dos ativos imobilizados ligados à atividade operacional da sociedade.

Com efeito, considerando que o parágrafo 14, do art. 3º da Lei n. 10833, faz referência ao inciso III, parágrafo 1º, do artigo 3º, o qual, por sua vez, faz remissão ao inciso VI deste mesmo artigo, e considerando também que o parágrafo 14 não tem por objetivo ampliar ou restringir o direito à tomada do crédito, mas, tão-somente, estabelecer um critério temporal alternativo, outra não pode ser a conclusão a não ser a de que tal dispositivo alcança todos os bens do ativo imobilizado utilizados pela pessoa jurídica em sua atividade principal.

Ora, sabendo-se que o parágrafo 14 do art. 3º não confere o direito ao crédito, mas apenas estabelece um critério temporal alternativo, diferente da regra geral dos encargos de depreciação, que sentido faria excluir do seu alcance outros bens do ativo imobilizado utilizados na atividade da pessoa jurídica?

Assim, para que a interpretação da norma em debate não resulte em incoerência e falta de lógica, deve-se aplicar conjuntamente o disposto no inciso VI, no parágrafo 1º, inciso IV, e no parágrafo 14, todos do art. do art. 3º da Lei n. 10833, atendendo-se à remissão legal, de tal sorte a concluir que o legislador abrangeu máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, quando criou um critério temporal alternativo para o cálculo do crédito, e nada mais.

Tudo isso confirma e solidifica a conclusão de que as embarcações estão abrangidas pela regra do parágrafo 14, art. 3º da Lei n. 10833

Contra os Autos de Infração foi interposta impugnação, fls. 226/262, em síntese, no seguinte sentido:

(...)

1. Os fatos e a acusação fiscal.

Como exposto, a fiscalização pretende exigir a contribuição ao PIS e a COFINS, oriundas da glosa de créditos destas contribuições calculados sobre embarcações, sob o argumento de que a ora impugnante teria se utilizado, indevidamente, da tomada de créditos à taxa de 1/48 ao mês.

Segundo a fiscalização, o creditamento não estaria de acordo com a legislação de regência da matéria, mais precisamente com os dispositivos que disciplinam o critério temporal de apropriação dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" (art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10637 e 10833).

Sobre o mérito da discussão, conquanto não haja nenhuma dúvida de que as embarcações da impugnante geram crédito das contribuições em foco, constituindo isso, pois, fato incontroverso, a fiscalização questionou a possibilidade de a impugnante se valer do critério temporal alternativo de apropriação de crédito, contido no art. 3º, parágrafo 14º, da Lei n. 10833, o qual ostenta a seguinte redação:

(...)

Não obstante isso, o Sr. Auditor Fiscal lavrou os presentes autos de infração admitido o crédito das referidas contribuições de acordo com os encargos de depreciação, apropriados no prazo de 20 anos, glosando a diferença apurada à taxa de 1/48, utilizada pela impugnante. Foram também imputados juros e multa de ofício de 75%.

Ocorre que as acusações não reúnem condições de prosperar, pois, além de conterem flagrante vício, que maculam os autos de infração, estão em desacordo com a escorreita interpretação da legislação em vigor, conforme será demonstrado a seguir.

2. Preliminarmente. Equívocos na quantificação da matéria tributável.

Ao efetuar o cálculo das contribuições sociais, a fiscalização não se atentou à existência de uma série de retenções sofridas pela impugnante, que, em razão de não terem sido deduzidas nos respectivos meses de apuração, são atualmente objeto de pedidos de restituição em análise nos processos administrativos abaixo referenciados (docs. 03 a 05):

(...)

Ao efetuar a glosa dos créditos, a fiscalização tem a obrigação de recompor a apuração das contribuições, o que deve fazer atenta à correta quantificação dos tributos, sob pena de incorrer em vício material no lançamento, em desrespeito ao art. 142 do CTN, que impõe, no dever vinculado do lançamento fiscal, a adequada quantificação da matéria tributável, bem como ao princípio da estrita legalidade, que norteia as obrigações tributárias (art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e art. 97 do CTN).

(...)

3. Mérito.

(...)

3.1. A possibilidade de tomada de créditos sobre as embarcações à taxa de 1/48 ao mês. O alcance das palavras "máquinas" e "equipamentos".

(...)

Ainda de acordo com a fiscalização, quisesse o legislador contemplar os veículos, embarcações ou aeronaves no parágrafo 14, teria feito menção expressa a tais bens. Por este motivo, o crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as embarcações da impugnante deveria ser apurado de acordo com os respectivos encargos de depreciação, e não à taxa de 1/48, como o foi.

Todavia, esse entendimento não deve prosperar, eis que desatento às melhores técnicas de interpretação do Direito.

Conforme lição de Karl Larenz, a interpretação deve resultar no máximo sentido possível da letra da lei, nem mais, nem menos.

Em vista disso, o intérprete e o aplicador da lei não podem ignorar o significado das palavras ou atribuir-lhes significados diferentes dos que normalmente lhes são inerentes, ou ainda ignorar os vocábulos utilizados pela lei, negando a sua existência no texto legal ou substituindo-os por outros com sentidos diversos .

(...)

É neste sentido, aliás, que determina a Lei Complementar n. 95 de 26.2.1998, cujo art. 11, inciso I, letra "a", preconiza que na interpretação dos textos legais as palavras devem ser entendidas no seu sentido comum, quando elas forem de uso corriqueiro, e no seu sentido técnico pelo qual são entendidas no campo de atividade especializada a que se referem, quando for o caso. Confira-se:

(...)

À evidência, tanto máquinas quanto veículos são palavras de uso comum e corriqueiro, que devem ser interpretadas em sua acepção ordinária.

(...)

Como se vê, salvo nos casos de termos técnicos, o intérprete deve privilegiar a linguagem comum, a fim de que o destinatário do texto legal tenha a possibilidade de compreender os seus conteúdos normativos possíveis (determinabilidade ou cognoscibilidade), na atividade de concreção normativa.

Portanto, para que se compreenda o real alcance do referido inciso IV do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833, deve-se buscar o conceito léxico das palavras "máquina" e "equipamento"

(...)

Diga-se de passagem, que a própria Receita Federal do Brasil já conceituou embarcações no sentido léxico de "máquina". É o que se vê na Instrução Normativa n. 136 de 8.10.1987 que, não obstante estar revogada, bem qualificou as embarcações para fins do regime aduaneiro de admissão temporária.

(...)

Como dito anteriormente, a interpretação da lei deve buscar o sentido máximo do texto. Qualquer interpretação restritiva ou dissonante do que consta do texto legal estaria mutilando o dispositivo, em clara ofensa ao princípio da legalidade e aos postulados de hermenêutica.

Se a lei não distinguiu ou restringiu o alcance das palavras "máquinas" e "equipamentos", e se as embarcações, inegavelmente, estão compreendidas no sentido comum, léxico e etimológico daquelas palavras, não é possível que o intérprete ou aplicador da lei queira distinguir ou acrescentar um elemento novo, restritivo e excepcional na descrição da hipótese fática contida na lei.

(...)

Ressalte-se que, especificamente quando se trata de norma tributária, esse preceito está umbilicalmente ligado ao princípio mais fundamental do sistema tributário nacional, e correspondente ao principal limite do poder de tributar, que é o princípio da legalidade e o seu consectário da tipicidade, insculpido no inciso I do art. 150 da Constituição Federal e explicitado no art. 97 do CTN.

Por tudo isso é que a impossibilidade de distinção onde a lei não distingue é preceito inquestionável e fundamental, pois que distinguir seria acrescentar algo à hipótese legal ao arrepio dos preceitos de hermenêutica e dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Assim, é inegável que as embarcações constituem espécies do gênero "máquinas e equipamentos", motivos não havendo para não se lhes aplicar a norma do parágrafo 14 do art. 3º da Lei n.10833.

(...)

Realmente, quando o legislador quis dar tratamento específico para certo grupo de ativos, sem alcançar toda sorte de máquinas e equipamentos, ele o fez, por exemplo, por referência aos códigos da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), como é o caso do inciso III do art. 2º e do inciso II do art. 3º da Lei n. 10833. (...)

Ao adotar, lado a lado, as palavras "máquinas" e "veículos", não quis o legislador, nos dispositivos acima transcritos, dizer que o último não é espécie do gênero do primeiro. Tivesse agido dessa forma, o legislador teria não só desprezado o sentido comum do termo "veículo", como incorrido em atecnia, falta de clareza e imprecisão, contrariando o disposto no art. 11, inciso I, "a", e inciso II, "a", da Lei Complementar n. 95, quando determina que as palavras devem ser empregadas em seu sentido comum e a linguagem deve ser articulada de modo a permitir a compreensão do conteúdo e da finalidade, almejados pelo legislador, como seja:

(...)

A adoção, lado a lado, das palavras "máquinas" e "veículos", buscou, justamente, evitar equívocos de interpretação, dando clareza e precisão ao texto legal, mediante a explicitação de que as referidas normas têm campo de aplicação limitado, é dizer, só alcançam determinada categoria de bens, referenciada na TIPI, e nada mais.

(...)

Diferentemente, quando a lei não faz restrição de qualquer ordem, mencionando apenas "máquinas e equipamentos", sem aludir às suas espécies (veículos, embarcações etc.), o silêncio do legislador é eloquente e revela a sua intenção de conferir máxima abrangência ao termo, de modo que descabe qualquer interpretação da norma que acarrete a diminuição ou restrição do seu alcance, como pretendeu o agente fiscal no caso em apreço

(...)

As embarcações de titularidade da impugnante são compostas por uma infinidade de partes e peças que as acompanham e que lhes são integradas, não com o objetivo de transportar passageiros, mas, sim, com a finalidade de promover o apoio marítimo realizado pela impugnante.

Para bem situar essa questão, cabe esclarecer que a impugnante atua na operação de embarcações de apoio, além de embarcações de inspeção e construção submarina, sendo quatro os principais tipos de embarcação por ela utilizados, a saber:

- AHTS (Anchor Handling Tug Supply): Embarcação que pode medir entre 60 e 80 metros de comprimento e potência (HP) de 6.000 a 20.000, que atua como rebocador e com o manuseio de âncoras.

(...)

Como é fácil perceber, as embarcações da impugnante representam verdadeiras máquinas e equipamentos flutuantes.

(...)

O art. 3º, inciso I da resolução ANTAQ n. 2919, de 4.6.2013, define navegação de apoio marítimo como a realizada para o apoio logístico às embarcações e instalações, em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

Por tudo o que se viu, outra não pode ser a conclusão a não ser a de que as embarcações da impugnante constituem máquinas e equipamentos, ficando, assim, autorizado o crédito das contribuições em foco à taxa de 1/48, na forma do art. 3º, parágrafo 14, da Lei n. 10833.

Essa conclusão, como dito, não representa ampliação da norma legal, constituindo, isto sim, a interpretação do texto da lei, em seu sentido comum(...)

Ressalte-se que procedimento semelhante ao adotado pela ora impugnante já foi encampado em soluções de consulta do fisco, contemporâneas ao período autuado, as quais a impugnante seguiu por acreditar ser essa a escoreita interpretação da legislação de regência da matéria. Confira-se, a título ilustrativo, a Solução de Consulta n. 10, de 9.2.2011, da SRRF 8ª Região Fiscal, que possui igual teor para a contribuição ao PIS, e na qual o fisco concluiu pela possibilidade de a pessoa jurídica apropriar crédito à taxa de 1/48 sobre veículos:

(...)

O CARF também já se pronunciou no sentido de que o parágrafo 14 da Lei n. 10833 tem aplicação a veículos, como caminhões, incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica. Foi o que decidiu o acórdão n. 3102-002167, de 27.2.2014.

(...)

Também a respeito do art. 3º, inc. IV das Leis n. 10833 e 10637, o CARF tornou a se pronunciar que a expressão "máquinas e equipamentos", empregada pelas Leis n. 10637 e 10833, em seu sentido comum, léxico, alcança os veículos, como se vê a partir do seguinte excerto do acórdão n. 3802-000473, de 1º.6.2011:

...)

Corroborando tudo o que foi fundamentado acima, o judiciário vem refutando o entendimento restritivo da Solução de Consulta COSIT n. 7 de 27.1.2015, a qual, analisando a aplicação do parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833, negou o direito do crédito à fração de 1/48 para veículos, por entender que estariam fora da "acepção legal" de máquina.

(...)

Ainda que se entendesse que as embarcações operadas pela impugnante não correspondem a "máquinas e equipamentos", o que se admite "ad

argumentandum tantum", o direito ao crédito à taxa de 1/48 subsistiria, porque o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833 abrange qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica.

(...)

Assim, a análise do assunto passa, necessariamente, pelos art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10637 e n. 10833, os quais, para fins da contribuição ao PIS e da COFINS, consignam o direito ao creditamento sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados pela pessoa jurídica na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Confira-se a redação dos dispositivos, idêntica em ambos:

(...)A teleologia de tal dispositivo denota o intento do legislador de conferir à pessoa jurídica o direito ao desconto do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre bens utilizados na exploração de seu objeto social, isto é, na consecução de sua atividade principal.

Neste ponto, ressalte-se que a fiscalização nada falou sobre a vinculação das embarcações à atividade operacional da impugnante, qual seja, o afretamento de embarcações de apoio marítimo, constituindo, tal vinculação, fato incontroverso

(...)

Com efeito, considerando que o parágrafo 14, do art. 3º da Lei n. 10833, faz referência ao inciso III, parágrafo 1º, do artigo 3º, o qual, por sua vez, faz remissão ao inciso VI deste mesmo artigo, e considerando também que o parágrafo 14 não tem por objetivo ampliar ou restringir o direito à tomada do crédito, mas, tão-somente, estabelecer um critério temporal alternativo, outra não pode ser a conclusão a não ser a de que tal dispositivo alcança todos os bens do ativo imobilizado utilizados pela pessoa jurídica em sua atividade principal.

(...)

Ora, sabendo-se que o parágrafo 14 do art. 3º não confere o direito ao crédito, mas apenas estabelece um critério temporal alternativo, diferente da regra geral dos encargos de depreciação, que sentido faria excluir do seu alcance outros bens do ativo imobilizado utilizados na atividade da pessoa jurídica?

A interpretação da lei deve ser feita de modo a lhe conferir a utilidade pretendida pelo legislador, não se admitindo conclusões que se afastem da lógica, ou que levem a incoerências, como a decorrente dos autos de infração ora combatidos.

(...)

Registre-se que o procedimento adotado pela ora impugnante já foi encampado em soluções de consulta proferidas pelo fisco, as quais a impugnante seguiu por acreditar, e seguir acreditando, ser essa a melhor interpretação da legislação de regência da matéria. Confira-se, neste sentido, o teor da Solução de Consulta n. 116 de 23.5.2005, da SRRF da 8ª Região Fiscal:

(...)

A mesma orientação pode ser encontrada no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal da contribuição ao PIS, da COFINS e da CPRB (Guia Prático EFD Contribuições), elaborado segundo determina a Instrução Normativa RFB n. 1252, de 1.3.2012, e o Ato Declaratório Executivo n. 20, de 14.3.2012, orientando os contribuintes em relação às informações que devem ser prestadas ao Fisco.

(...)

4. O descabimento dos juros de mora e da multa de ofício, na forma do art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 76, inciso II, "a", da Lei n. 4502, de 30.11.1964.

(...)

Cumprе ressaltar que o STJ já se pronunciou no sentido de que, quando o contribuinte de boa-fé age em conformidade com a posição manifestada de forma constante, prolongada e reiterada pela Administração Pública, não lhe podem ser exigidos juros e multa sobre o crédito tributário.

(...)

O fato de a RFB ter proferido a Solução de Consulta COSIT n.7, de 27.1.2015 e a Solução de Divergência COSIT n. 2, de 12.2.2015, alterando seu posicionamento sobre o enquadramento de veículos e/ou embarcações como máquinas ou equipamentos não altera as afirmações feitas até aqui. Isto porque a impugnante não pode ser apenada, com juros e multa, se seguiu orientação em vigor à época dos fatos. A nova orientação do fisco só pode ter efeitos prospectivos, por imperativo da segurança jurídica e pelo que preceitua o já citado art. 146 do CTN.

(...)

5. A inaplicabilidade juros sobre a multa de ofício.

Na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, inclusive a multa de ofício lançada nos autos de infração, os juros de mora incidentes sobre a penalidade devem ser cancelados, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

(...)

(...)

6. Pedido

Diante disto, a impugnante requer que seja esta defesa conhecida e integralmente provida, para o fim de determinar o cancelamento da exigência fiscal, seja pela nulidade apontada, ou ainda pelos fundamentos de mérito expostos.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer-se também seja determinada a retificação do lançamento, para que se corrija a apuração das contribuições, considerando-se a as retenções sofridas pela impugnante no período.

Além disso, deve ser afastada a incidência de juros e multa de ofício, tendo em vista que a impugnante seguiu a orientação de soluções de consulta proferidas à época dos fatos, em favor do entendimento esposado nesta defesa, além de ter seguido orientação contida em guia prático da EFD.

Ademais, na remota hipótese de ser mantida a multa de ofício, os juros de mora sobre ela incidentes devem ser cancelados, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

Por fim, para provar os fatos expostos, protesta a impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências.

Em atendimento ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, a impugnante informa que a matéria objeto desta impugnação não foi submetida à apreciação judicial.

É o relatório.

A 9ª Turma da DRJ/SPO mediante 16-78.163, 23 de junho de 2017 julgou improcedente a Impugnação conforme a seguir transcrito

ACORDAM os membros da 9ª Turma da DRJ/SP, por unanimidade de votos, não conhecer da pretensão genérica pelo suprimento de provas, considerar não formulado a pretensão em favor de diligências e negar provimento à impugnação, nos termos deste relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Cientificada da decisão em 19/07/2017, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 17/08/2017, caracterizada a tempestividade onde alega em síntese que:

2. Preliminarmente. Equívocos na quantificação da matéria tributável.

A recorrente demonstrou, em sua impugnação, que a fiscalização, ao efetuar o cálculo das contribuições sociais, não se atentou à existência de uma série de retenções sofridas pela recorrente, que, em razão de não terem sido deduzidas nos respectivos meses de apuração, são atualmente objeto de pedido de restituição em análise nos processos administrativos abaixo referenciados (docs. 03 a 05 da impugnação):

(...)

Assim, deve ser reformado o acórdão ora recorrido para que sejam declarados nulos os autos de infração, por erro na formação do aspecto material do lançamento. Todavia, caso assim não se entenda, que seja admitida o abatimento da totalidade das retenções sofridas pela recorrente no período, referenciadas acima.

(...)

3. Mérito.

Não obstante esteja certa de que os autos de infração devem ser anulados ante a preliminar apresentada, a recorrente demonstrará, a seguir, que, no mérito, não lhes assiste melhor sorte. Vejamos:

3.1. A possibilidade de tomada de créditos sobre as embarcações à taxa de 1/48 ao mês. O alcance das palavras “máquinas” e “equipamentos”.

(...)

Em vista disso, o intérprete e o aplicador da lei não podem ignorar o significado das palavras ou atribuir-lhes significados diferentes dos que normalmente lhes são inerentes, ou ainda ignorar os vocábulos utilizados pela lei, negando a sua existência no texto legal ou substituindo-os por outros com sentidos diversos².

(...)

Apesar disso, há algo mais a dizer em abono da afirmação de que as embarcações representam verdadeiras máquinas e equipamentos. Esse acréscimo, como se verá adiante, está relacionado específica e diretamente às embarcações da recorrente. Vejamos.

As embarcações de titularidade da recorrente são compostas por uma infinidade de partes e peças que as acompanham e que lhes são integradas, não com o objetivo de transportar passageiros, mas, sim, com a finalidade de promover o apoio marítimo realizado pela recorrente.

(...)

3.2. A aplicação conjunta do inciso VI, do parágrafo 1º, inciso III, e do parágrafo 14, todos do art. 3º da Lei n. 10833

Ainda que se entendesse que as embarcações operadas pela recorrente não correspondem a “máquinas e equipamentos”, o que se admite “ad argumentandum tantum”, o direito ao crédito à taxa de 1/48 subsistiria, porque o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n.10833 abrange qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica.

(...)

O parágrafo 14 é uma opção ao cálculo do crédito de que cuida o inciso III, parágrafo 1º, do artigo 3º, o qual, por sua vez, faz remissão ao inciso VI deste mesmo dispositivo, que trata de “máquinas, equipamentos e outros bens

incorporados ao ativo imobilizado”, cuja teleologia, como vimos, cuida de permitir o crédito dos ativos imobilizados ligados à atividade operacional da sociedade.

(...)

4. O descabimento dos juros de mora e da multa de ofício, na forma do art. 100, incisos I e III, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 76, inciso II, “a”, da Lei n. 4502, de 30.11.1964.

(...)

Dessa forma, ambos, guia e soluções de consulta, servem para uniformizar a interpretação da lei tributária e orientar a atuação dos agentes do fisco, com o objetivo de evitar interpretações divergentes. Por isso, as autoridades administrativas estão obrigadas a seguir as suas disposições, em virtude do princípio da vinculação da Administração Pública a seus próprios atos.

(...)

A ideia subjacente ao art. 100 do CTN é a de não apenas, seja com juros, seja com multa, o contribuinte que agiu de boa-fé, seguindo as orientações baixadas ou adotadas pelas próprias autoridades fiscais, como na situação vertente.

(...)

O art. 76, inciso II, “a”, da Lei n. 4502 também é aplicável em situações como a presente, tanto porque esta lei estabelece regras gerais em matéria de penalidade, como porque a Lei n. 9430, de 27.12.1996, expressamente adota estas regras gerais, ao dispor sobre as multas, como se vê, por exemplo, de seu art. 44, parágrafo 1º22 .

(...)

Nesta linha, como o art. 76, inciso II, “a”, assegura a não imposição de penalidade a quem tenha agido “de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado”, a ora recorrente não pode ser penalizada porque agiu de acordo com soluções de consulta e manuais de preenchimento que existiam quando da prática do ato.

(...)

O fato de a RFB ter proferido a Solução de Consulta COSIT n. 7, de 27.1.2015 e a Solução de Divergência COSIT n. 2, de 12.2.2015, alterando seu posicionamento sobre o enquadramento de veículos e/ou embarcações como máquinas ou equipamentos não altera as afirmações feitas até aqui. Isso porque a recorrente não pode ser apenada, com juros e multa, se seguiu orientação em vigor à época dos fatos. A nova orientação do fisco só pode ter efeitos prospectivos, por imperativo da segurança jurídica e pelo que preceitua o já citado art. 146 do CTN.

(...)

5. A inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

Na hipótese de serem mantidos os juros e a multa, deve ser cancelado o lançamento referente à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

De fato, o artigo 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9430, ao tratar da atualização dos débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, estabelece que:

Ao final pugna pelo conhecimento e integral provimento do recurso para o fim de reformar a decisão recorrida seja pela nulidade ou mérito exposto. Caso as exigências fiscais não sejam canceladas que seja afastada a incidência de juros e multa de ofício pois seguiu orientações de solução de consulta em favor do entendimento esposado na defesa.

Observe-se que a recorrente juntou ao processo requerimento de desistência no seguinte ponto:

(iv) a retificação do lançamento, se mantido, para que se corrija a apuração das contribuições, considerando-se as retenções sofridas pela requerente no período autuado; e

(...)

A requerente informa a desistência da impugnação e do recurso voluntário, especificamente, quanto ao pedido desenvolvido no item (iv) acima, relativo ao pedido subsidiário de retificação do lançamento por meio da compensação, nos autos do processo em epígrafe, do saldo creditório de retenção de PIS e COFINS que já havia sido objeto de pedido de restituição.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento

2 PRELIMINAR

2.1 NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, POR ERRO NA FORMAÇÃO DO ASPECTO MATERIAL DO LANÇAMENTO.

A recorrente alega preliminarmente equívocos na quantificação da matéria tributável:

2. Preliminarmente. Equívocos na quantificação da matéria tributável.

A recorrente demonstrou, em sua impugnação, que a fiscalização, ao efetuar o cálculo das contribuições sociais, não se atentou à existência de uma série de retenções sofridas pela recorrente, que, em razão de não terem sido deduzidas nos respectivos meses de apuração, são atualmente objeto de pedido de restituição em análise nos processos administrativos abaixo referenciados (docs. 03 a 05 da impugnação):

(...)

Assim, deve ser reformado o acórdão ora recorrido para que sejam declarados nulos os autos de infração, por erro na formação do aspecto material do lançamento.

Todavia, caso assim não se entenda, que seja admitida o abatimento da totalidade das retenções sofridas pela recorrente no período, referenciadas acima.

Entretanto juntou ao processo informação de desistência da impugnação e do recurso voluntário nesse específico tópico:

Em sua impugnação, a requerente sustentou, em síntese: (i) a nulidade dos autos de infração, tendo em vista a atuação contraditória da autoridade fiscal, a falta de aprofundamento da investigação dos fatos, bem como equívocos na quantificação da matéria tributável; (ii) a decadência de fatos geradores supostamente ocorridos no período de janeiro a outubro; (iii) a regularidade na aplicação do regime de tomada de crédito à taxa de 1/48 para os rebocadores; (iv) a retificação do lançamento, se mantido, para que se corrija a apuração das contribuições, considerando-se as retenções sofridas pela requerente no período autuado; e (v) o descabimento de juros de mora e da multa de ofício, bem como a inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício, caso mantidos os lançamentos. Em relação à comprovação da propriedade dos rebocadores, foram apresentados documentos fiscais comprobatórios.

(...)

A requerente informa a desistência da impugnação e do recurso voluntário, especificamente, quanto ao pedido desenvolvido no item (iv) acima, relativo ao pedido subsidiário de retificação do lançamento por meio da compensação, nos

autos do processo em epígrafe, do saldo creditório de retenção de PIS e COFINS que já havia sido objeto de pedido de restituição.

Aprecio,

Em vista da desistência formulada pela recorrente não conheço da preliminar de nulidade por erro na formação do aspecto material do lançamento.

3 MÉRITO

3.1 A POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE AS EMBARCAÇÕES À TAXA DE 1/48 AO MÊS.

Alega a recorrente que embarcações do tipo que se presta ao serviço de apoio marítimo que possuem acopladas a si diversos equipamentos como guindastes etc poderiam ser considerados como espécie do gênero máquinas e equipamentos.

A interpretação dada pela recorrente parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833 é no sentido de que ao contrário do que entende a fiscalização e a decisão recorrida, ao direcionar o comando do parágrafo 14, do art. 3º, da aludida lei, às “máquinas” e “equipamentos”, se o legislador quisesse excluir alguma espécie do gênero, deveria tê-lo feito expressamente. Ao não o fazer, o dispositivo inevitavelmente passa a abranger tudo quanto cabe no gênero “máquinas” e “equipamentos”, inclusive as embarcações/os rebocadores.

Alega ainda que as embarcações e rebocadores são composta de múltiplas partes e peças que lhe emprestariam um caráter finalístico de soluções de apoio marítimo e não meramente o transporte de cargas ou passageiros.

Alega que embarcações /rebocadores seriam espécie do gênero “máquina” e para tanto utiliza interpretação que se apoia no uso comum das palavras.como consta de dicionários da língua portuguesa

Que sendo embarcações e rebocadores espécie do gênero máquina seria aplicável a norma do parágrafo 14 do art.3º da Lei 10.833/2003

Que o silêncio do legislador ao mencionar apenas máquinas e equipamentos sem referir suas espécies revelaria a intenção de conferir máxima abrangência ao termo.

Outro argumento é que sendo as embarcações e rebocadores equipados para fins específicos não teriam finalidades fora do fim ao qual foram concebidos.

Ademais que sendo o serviço de apoio marítimo atividade extremamente regulada pela Agência Nacional de Serviços Aquaviários (ANTAQ) tais embarcações não teriam outra finalidade que não os serviços de apoio marítimo.

A decisão recorrida assim manifestou no seu voto do qual transcrevo excertos:

No tocante aos créditos determinados com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica, objeto da presente controvérsia, cumpre começar transcrevendo a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004:

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

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e
II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:

I - dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do § 1º do art. 1º;

II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º; ou III - de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso II do § 2º do art. 1º.

§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.

§ 2º Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.

(...)

Conforme se constata, o contribuinte pode calcular créditos com base no valor de aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, na forma das normas de regência, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% para o PIS/Pasep e de 7,6 % para a Cofins, a razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês.

Pois bem, conquanto trate de locação de veículos, é esclarecedora, numa primeira aproximação, a Solução de Consulta nº 1, de 2 de janeiro de 2014, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação - COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, acerca da não caracterização dos bens da espécie como máquinas ou equipamentos:

(...)

2 O que se divisa na petição da consulente é sua pretensão de alocar os gastos com locação de veículos em quaisquer dos dispositivos, ou seja, subsumindo-se a qualquer das seguintes características:

(i) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(ii) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(iii) frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

3 Em relação ao item (i), descabe considerar o conceito de insumo para uma empresa cujo objeto é a revenda de produtos, uma vez que a legislação restringe o escopo desta definição na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Assim, a uma empresa comercial, para fins a que se referem as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não é lícito cogitar da apuração de créditos sobre “insumos”, a despeito de qualquer argumentação que remeta à indispensabilidade de tal despesa para a consecução da atividade da empresa.

4 No que toca ao item (ii), a legislação é clara no sentido da possibilidade de crédito sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, desde que as despesas sejam pagas a pessoa jurídica e os equipamentos locados sejam utilizados nas atividades da empresa.

15.1 No entanto, o direito ao crédito não se aplica nos casos de aluguel de veículos, visto que a legislação se limita a dispor sobre despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, que, nesta situação, não podem ser interpretados extensivamente.

15.2 Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

15.3 Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário — que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente —, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

15.4 Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à

incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifou-se)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifou-se)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (grifou-se)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de **caminhões chassi** com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e **caminhão monobloco** com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, **máquinas e equipamentos**, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.” (grifou-se)

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

“Art. 14. As vendas de **máquinas, equipamentos**, peças de reposição e **outros bens**, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008)

(...)

§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens** objetos da suspensão referida no **caput** deste artigo.

§ 8º O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, classificados na posição 73.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul, relacionados pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

§ 10. Os **veículos** adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pela Secretaria Especial de Portos. (Incluído pela Lei nº 11.726, de 2008)” (grifou-se)

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004:

“Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

(...)

II – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;” (grifou-se)

15.5 Também em atos de regulamentação tributária não se vê, na prática legislativa, o emprego de um pelo outro dos termos. A título de exemplo, reproduzem-se dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, do Decreto nº 7.217, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010, e do Decreto nº 6.582, de 26 de setembro de 2008, que dispõe sobre o REPORTO:

Decreto nº 3.000, de 1999:

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

(...)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

(...)

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;” (grifou-se)

Decreto nº 7.217, de 2010:

“Art. 48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

(...)

II - as **máquinas, os equipamentos, os veículos**, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros

componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º);

(...)

Art. 54. São isentos do imposto:

(...)

XXIII - os **veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos**, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º);

(...)

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1º, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

II - caminhonetes, furgões, picapes e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

III - veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;

V - tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

VI - carroçarias para veículos automotores em geral;

(...)”(grifou-se)

Decreto nº 6.582, de 2008:

“Art. 1º Fica estabelecida, na forma do Anexo I, a relação de **máquinas, equipamentos e bens** de que trata o § 7º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de

dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária -REPORTO.” (grifou-se)15.6 Por fim, transcreve-se ainda a forma de empregos dos termos em questão em atos disciplinadores exarados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, **máquinas, veículos** automotores, **embarcações, aeronaves**, aparelhos, **equipamentos**, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;” (grifou-se)

Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006:

“Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

(...)

e) **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;

(...)

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

(...)

b) aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

(...)

Art. 24 Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a sociedade cooperativa de produção agropecuária ou de consumo que efetuar importações pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, créditos calculados mediante a aplicação, respectivamente, dos percentuais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo de que trata o art. 22, acrescido o IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **máquinas, veículos**, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada Lei nº 10.485, de 2002, as sociedades cooperativas devem apurar os créditos a descontar mediante a utilização dos percentuais previstos na legislação específica aplicável à matéria.” (grifou-se)

Ato Declaratório SRF nº 48, de 15 de maio de 1998:

“2. Poderão ser admitidos no DEA, sem cobertura cambial, com suspensão de tributos, exclusivamente, partes, peças e materiais de reposição ou manutenção, para **veículos, máquinas, equipamentos**, aparelhos e instrumentos, assim como, de seus componentes estrangeiros, nacionalizados ou não e empregados na prestação de serviços de:

- a) pesquisa, prospecção e exploração de recursos minerais;
- b) transporte, na manutenção de locomotivas, vagões e equipamentos ferroviários.” (grifou-se)

5 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.**

Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

(...)

Por aí já se vai vendo que, legalmente, veículos não podem ser confundidos com máquinas e equipamentos para efeito de aplicação da legislação das contribuições sociais.

Depois, especificamente em relação à tomada de créditos sobre o valor de aquisição, registrou a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Solução de Divergência nº 2, de 12 de fevereiro de 2015 (a qual adotou os fundamentos da Solução de Consulta nº 7, da mesma coordenação-geral, de 27 de janeiro de 2015):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e §§ 1º, III, e 14; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 14, c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§

3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º

(...)

8. (...) o assunto da divergência aqui tratada fica restrito à análise da possibilidade de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes à depreciação dos veículos novos adquiridos no mercado interno, incorporados ao ativo imobilizado e destinados à locação a terceiros, no prazo de 4 (quatro) anos, considerando a taxa mensal de 1/48 sobre o valor de aquisição. Tal tema foi objeto de recente apreciação da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por intermédio da Solução de Consulta nº 7, de 27 de janeiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU), em 02/02/2015 e disponível, na íntegra, no sítio eletrônico da RFB.

9.A Solução de Consulta nº 7, da Cosit, de 27 de janeiro de 2015, está assim emendada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e §§ 1º, III, e 14; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, VI e § 14, c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 21, §§ 3º, e 4º.

10. Adotam-se aqui os fundamentos da Solução de Consulta da Cosit acima ementada, a seguir citados:

“4. A sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins diverge em inúmeros aspectos daquelas relativas a outras exações tributárias, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das principais diferenças está no fato de no regime não cumulativo das contribuições sociais não ser uma não cumulatividade plena, como nos impostos citados.

4.1 Os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com a incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência; Assim é que, por exemplo, o crédito da Cofins pode ser apurado à alíquota de 7,6% ainda que na operação anterior a incidência tenha se dado por alíquota menor (3% se o contribuinte fosse sujeito à incidência cumulativa da Cofins, ou menor ainda se optante pelo Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).

4.2 O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido — ou, em

outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.

4.3 Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela consultante. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses referidas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

4.3.1 Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições, de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.

5. O aludido art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/05)

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, **relativo à aquisição de máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, **no prazo de 4 (quatro) anos**, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição** do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)

[...]

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa** de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - **nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20** do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...] (Sem os destaques no original).

5.1 As hipóteses transcritas aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep, seja por expressa previsão contida em dispositivos análogos da Lei nº 10.637, de 2002, seja por comando do art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, também transcrito.

5.2 Como anteriormente mencionado, o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da Cofins permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos.

6. No caso específico trazido à análise, pretende a Consulente apurar créditos em relação aos veículos incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados para locação a terceiros, utilizando-se da faculdade insculpida no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito. Ou seja, pretende apropriar os créditos referentes a tais veículos no prazo opcional de quatro anos, aplicando as alíquotas das contribuições sociais sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição a cada mês.

7. Quando efetuada a apuração dos créditos com base no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, a Lei nº 10.833, de 2003, admite os créditos para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros”, dentre outras possibilidades de destinação. Assim, os respectivos encargos de depreciação de tais bens admitirão os créditos, calculados pelas mesmas alíquotas usadas para determinar-se os valores devidos aos respectivos títulos.

7.1 Quando efetuada com base no art. 3º, VI, c/c § 14, no entanto, a opção oferecida não trata mais de “máquinas, equipamentos e outros bens”, mas, apenas de “máquinas e equipamentos”. Assim, o deslinde da questão passa exatamente por definir se os veículos estão incluídos nessa expressão “máquinas e equipamentos”.

8. Não há que se negar que um veículo possa ser entendido como uma máquina, ou mesmo, lato sensu, um equipamento. Entretanto, a matéria que deve ser analisada não é esta, mas, sim, esclarecer se o legislador, ao permitir os créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre a “aquisição de máquinas e equipamentos”, pretendeu também alcançar os veículos entre eles.

9. Analisando a legislação tributária, constata-se que a todo o momento que o legislador quis se referir a veículos ele foi específico, escreveu “veículos”. A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais acepções:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

(...)

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e **outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/05)

[...] (Sem os destaques no original).

9.1 Como se vê, o legislador é específico em mencionar máquinas, equipamentos, veículos, outros bens, não fazendo emprego dos termos aleatoriamente. A legislação tributária não demonstra, seja em atos legais, seja em atos normativos, entender que um termo se confunda com outro. À guisa de ilustração,

apresentam-se alguns exemplos mais, em relação a atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

9.1.1 Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (sem os destaques no original):

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 3º [...]

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

9.1.2 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

[...]

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[...]

§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02,

87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

[...]

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1ºda referida Lei, as alíquotas são de:

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3ºdas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1ºdesta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

[...]

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, **máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves**, utilizados na atividade da empresa;

[...]

V - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1ºa 3º, 5ºa 10, 17 e 19 do art. 8ºdesta Lei e no art. 58-A da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

[...]

§ 7ºO disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de **máquinas ou veículos** relacionados no art. 1ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.

(...)

10. Dos exemplos transcritos, os quais não esgotam uma lista exemplificativa, verifica-se que sempre que a legislação tributária pretende 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 com eles, como é o caso de **máquinas** ou de **equipamentos**, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

11. Dessa sorte, tem-se que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão “máquinas e equipamentos”, não alcançam os veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Quanto à SC nº 10-SRRF06/Disit, de 2011, cuja ementa foi transcrita pela Consulente, expendeu de fato entendimento contrário ao aqui exarado, especialmente por não ter analisado se a expressão “máquinas e equipamentos” poderia ou não incluir os veículos. A análise ali realizada ateu-se somente a outros aspectos da legislação.

...

14. Por fim, importante sublinhar que em relação aos veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, utilizados na atividade de locação a terceiros, estes não ensejam a possibilidade de constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com fundamento nas hipóteses de apuração previstas sobre o valor de aquisição, tanto na forma do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (48 meses) como do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 (imediatamente).

15. Todavia, é admissível a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente a veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, com base nos correspondentes encargos mensais de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, respectivamente, uma vez que esta hipótese de crédito alcança além das máquinas e equipamentos, outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

16. Ressalte-se que na hipótese de alienação de bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam gerando créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não será admitida a apuração de créditos a partir do mês seguinte ao da alienação. Isto porque o bem não mais será utilizado pela pessoa jurídica alienante na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”

Conclusão

11. Com base no exposto, conclui-se que:

a) A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados nas atividades da empresa, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

b) Todavia, admite-se a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a estes bens, com base nos encargos de depreciação incorridos mensalmente, por se amoldar à hipótese prevista no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, alcançando além das máquinas e equipamentos, os veículos automotores.

(...)

Reforme-se a Solução de Consulta nº 10, de 9 de fevereiro de 2011, da Disit/SRRF06, nos termos desta Solução de Divergência.

Sendo assim e seguindo a posição externada na Solução de Divergência acima, não merece acolhida a irresignação da Impugnante.

Vale anotar, outrossim, que as embarcações, inclusive rebocadores e aquelas em que a navegação é acessória da função principal, são meios de transporte, ou seja, veículos.

A propósito, conforme o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (base, também, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por disposição do Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016; notar, ainda, o anexo à Instrução Normativa SRF nº 99, de 19 de dezembro de 2001), embarcações, inclusive rebocadores e aquelas em que a navegação é acessória da função principal, são classificados na SEÇÃO XVII - MATERIAL DE TRANSPORTE. Repare-se:

(...)

Nesse mesmo sentido manifestou-se a PFN em outro processo da recorrente de nº 12448.721529/2019-17 acerca de semelhante tema.do qual transcrevo excertos:

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

Significa dizer, portanto, que a necessidade ou a imprescindibilidade não são os únicos 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. Necessário ainda 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.

(...)

Neste tópico, verificou-se no trabalho fiscal que a fiscalizada apropriou-se, irregularmente, de créditos de depreciação acelerada (1/48) em razão de embarcações ("REBOCADORES").

Inicialmente, impende considerarmos as formas de desconto do crédito da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins previstas na legislação quando da aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados a produção de bens e serviços e na prestação de serviços. Vejamos o que dispõem as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, legislação de regência da PIS/COFINS:

dispõem as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, legislação de regência da PIS/COFINS:

Lei nº 10.637/2002

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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

(...)

III - **dos encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)" (original não grifado)

(...)

Lei nº 10.833/2003:

“**Art. 2º** Para determinação do valor da **COFINS** aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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

(...)

III - **dos encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)” (original não grifado).

Posteriormente, o artigo 1º da Lei nº 11.774, de 17/09/2008, em sua redação original, instituiu a possibilidade de apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos em 12 meses. A redação atual estabeleceu um escalonamento que ao final permite o imediato creditamento (inciso XII) em relação a determinados bens adquiridos a partir de julho de 2012:

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.

E nos termos da Instrução Normativa SRF n. 457, de 17 de outubro de 2004, que disciplina a apropriação dos créditos das contribuições decorrentes dos encargos de depreciação e amortização, consta o seguinte:

IN 457/2004 MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS

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

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

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

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:

I - dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do § 1º do art. 1º; II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º; ou III - de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso II do § 2º do art. 1º.

§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.

§ 2º Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.

E a partir de uma leitura simples dos dispositivos supracitados podemos inferir que 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.

Consoante descrito no trabalho fiscal, rebocadores se enquadram no **capítulo 89 – EMBARCAÇÕES E ESTRUTURAS FLUTUANTES, posição 8904 – REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES**. Logo, a previsão legal não teria o alcance pretendido pela parte fiscalizada.

Neste sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 7, de 27/01/2015, (DOU de 02/02/2015), que esclarece se veículos automotores se enquadram na definição de **máquinas e equipamentos** para efeito de apropriação de créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor da aquisição, afirma que "o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da Cofins permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos". Prossegue dizendo que "o deslinde da questão passa exatamente por definir se os veículos estão incluídos nesta expressão "máquinas e equipamentos".

E reafirmando esse entendimento, a **Solução de Divergência COSIT nº 2, de 12/02/2015** (DOU de 20/02/2015), esclarece 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 ser restritiva. O direito a crédito, portanto, somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal, não se aplicando a analogia ou interpretação extensiva para determinação dos bens enquadrados.

Imperioso considerar ainda que tanto a **Solução de Divergência Cosit nº 2, de 12 de fevereiro de 2015, quanto a Solução de Consulta COSIT nº 7, de 27 de janeiro de 2015**, têm **efeitos vinculantes no âmbito da RFB**, a partir da data de sua publicação, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, firmando ambas a impossibilidade de creditamento de PIS e da COFINS sobre o valor de aquisição de veículos automotores (embarcações), nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Vale ressaltar que a fiscalização desconsiderou o desconto imediato dos créditos das contribuições (depreciação acelerada), com base na legislação supracitada, todavia, permitiu os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (20 anos) e à taxa anual de depreciação (5%) para rebocadores.

Todavia, ao contrário do que quer fazer crer a recorrente, o dispositivo expressamente admite apenas o creditamento imediato dos créditos oriundos de aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, isto é, no dizer da norma "destinados à produção de bens e prestação de serviços".

Com efeito, tem-se que é condição sine qua non para o gozo do referido crédito fiscal digam respeito exatamente àquela hipótese prevista em lei, não havendo como dispensar essa interpretação, por se tratar de norma que possui natureza de benefício fiscal, nos termos do art. 111, inciso III, do CTN:

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.

Não importa por que ângulo se analise a questão, não há como pretender que o caso concreto (“embarcações”) se subsuma à norma que dispõe expressa e exclusivamente em máquinas e equipamentos.

Como já se encontra pacificado em nossos Tribunais, ao julgador não é dado atuar como legislador positivo, de modo a estender benefícios fiscais a situações não contempladas pela norma, criando direito estranho à previsão legal.

Segundo Ricardo Alexandre², é princípio de hermenêutica que as exceções devem ser interpretadas estritamente, sem a possibilidade de utilização de restrições e, principalmente, de ampliações ou analogias.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já assentou que a regra de isenção, por tratar da dispensa legal de recolhimento do tributo e, portanto, de causa de exclusão do crédito tributário, **“deve, nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN, ser interpretada de forma literal, não admitindo a realização de analogias e extensão a situações não contempladas pela lei” (RESP 1137031/RJ, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJE de 01/10/2010).**

Neste contexto, o art. 111, do CTN, embora fale em interpretação literal, está se referindo a interpretação restritiva, de modo a inviabilizar, nas situações ali descritas, interpretação que estenda a suspensão/exclusão do crédito tributário, a isenção e a dispensa do descumprimento de obrigações acessórias a outras situações que não aquelas expressas em lei. Nesta diretriz, confira-se ementa do STJ no RESP nº 1.410.259/PR, DJ de 09/10/2015:

“TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10. 4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de

beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada.

Recurso especial improvido” (g.n.)

Desse modo, não se pode aplicar a analogia ou mesmo interpretação extensiva pretendida pelo sujeito passivo, a fim de classificar "embarcações" como sendo espécie do gênero "máquinas e equipamentos".

E novamente nos deparamos com a pretensão do sujeito passivo em estender os 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, conforme já alertamos no primeiro tópico da fundamentação.

Por fim, depreende-se com clareza que "máquinas e equipamentos" e "rebocadores" possuem classificações tarifárias distintas³, razão pela qual se evidencia com clareza que se tratam de espécies diferentes e, de forma alguma, podemos admitir uma como subespécie da outra. Assim, não podemos olvidar a existência de outras classificações específicas na NCM destinadas a máquinas, aparelhos, instrumentos ou equipamentos e, assim, indevida a equiparação pretendida pela fiscalizada.

Com efeito, a legislação tributária é construída de forma a indicar de forma específica os bens ou pessoas alcançados, especialmente, quando se trata de concessão de crédito.

Assim, vê-se que, ao invés da aplicação do coeficiente de 1/48 previsto no §2º do art. 1º da IN 457/2004, a depreciação cabível é aquela prevista na IN SRF nº 457/2004 que permite a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, nos moldes previstos na IN RFB nº 162, de 31/12/1998, que estabelece critérios de depreciação de cada bem em função da classificação fiscal (NCM), fixando para rebocadores na posição 8904 da NCM o prazo seria de 20 anos.

Desse modo, o recorrente deve se valer dos encargos de depreciação usual para descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ao invés de buscar descontar imediatamente (depreciação acelerada) créditos das Contribuições com base no entendimento equivocado de igualar rebocadores no conceito de máquinas e equipamentos.

E assim, repita-se, uma vez mais, que a fiscalização desconsiderou o desconto imediato dos créditos das contribuições, com base na legislação supracitada, todavia, permitiu os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (20 anos) e à taxa anual de depreciação (5%) para rebocadores (posição 8904).

Portanto, por todo o conjunto normativo aqui exposto, o desconto imediato (depreciação acelerada) de créditos das contribuições sobre rebocadores não encontra nenhum amparo legal.

A decisão recorrida cita inúmeras Leis, Instruções Normativas etc de onde se pode depreender que a legislação quando utiliza o termo máquinas e equipamentos o faz em sentido

A recorrente para configurar embarcações e rebocadores que possuem finalidade específicas dentro da aceção legal de máquinas e equipamentos utiliza de interpretação que se apoia no uso comum das palavras. como consta de dicionários da língua portuguesa que propriamente não são dicionários técnicos .

A decisão recorrida cita inúmeras Leis, Instruções Normativas de onde se pode depreender que a legislação quando utiliza o termo máquinas e equipamentos o faz em sentido legal próprio e de acordo com a classificação Fiscal do Sistema Harmonizado conforme está espelhado na TIPI.

Ao intérprete leigo que se utilize apenas do senso comum soa muito bem entender que veículos embarcações e rebocadores não deixariam de ser uma espécie de engenho /máquina ou mesmo um equipamento quando munido de apetrechos que permitam sua utilização não apenas para o deslocamento mas a combinação deste com a realização de outras funções como o auto carregamento no caso de caminhões guinchos etc .

Porém no ambiente empresarial seja industrial e de prestação de serviços de engenharia os termos máquinas , equipamentos e veículos possuem aceção legal própria que são refletidas na classificação fiscal desses bens

Como exemplo podemos citar que caminhão guindaste que embora não deixe de ser uma máquina em sentido do senso comum e com finalidade específica tem classificação própria na TIPI como veículos e não no capítulo de máquinas e equipamentos.

87.05 Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, autossocorros, caminhões guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias De forma diferente máquina niveladora embora possua deslocamento próprio está classificado no capítulo de máquinas e equipamentos capítulo 84 da TIPI:

De forma diferente máquina niveladora embora possua deslocamento próprio está classificado no capítulo de máquinas e equipamentos capítulo 84 da TIPI:

84.26 Cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros-pórticos e carros-guindastes.

O mesmo se dá no caso de empilhadeiras:

84.27 Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação Quando a Lei permite a depreciação acelerada ela é taxativa ao mencionar máquinas e equipamentos ela não está abrangendo os demais bens imobilizado. como por exemplo veículos e embarcações utilizados na atividade produtiva e constantes do imobilizado.

Não há controvérsia acerca do crédito específico pleiteado referente a depreciação de bens constantes do imobilizado mas o que se discute é a opção de aceleração na tomada de créditos que no caso específico do crédito somente foi concedido pelo legislador para máquinas e equipamentos.

Quando a Lei permite a depreciação acelerada ela é taxativa ao mencionar máquinas e equipamentos e não está abrangendo os demais bens imobilizado que incluem veículos ou embarcações e rebocadores utilizados na atividade produtiva imobilizados.

Quanto a súmula CARF nº 190 entendo que não se aplica ao presente caso que discute a depreciação acelerada de máquinas e equipamentos cujo crédito é previsto no inciso VI dos art.3º das Leis 10.833/2003 e 10637/2003 enquanto o teor da súmula CARF 190 refere-se ao crédito disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003.

Embora a súmula CARF nº 190 também limite o creditamento às máquinas e aos equipamentos, não albergando na acepção legal os veículos de transporte de cargas e passageiros, entendo não aplicável a este caso por se tratar de créditos específicos e que não se confundem com o discutido nesse processo. Transcrevo a Súmula CARF 190:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Dessa forma entendo acertada a decisão recorrida de forma que adoto os fundamentos da decisão recorrida e das contrarrazões da PFN como motivo de decidir.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente

3.2 A APLICAÇÃO CONJUNTA DO INCISO VI, DO PARÁGRAFO 1º, INCISO III, E DO PARÁGRAFO 14, TODOS DO ART. 3º DA LEI N. 10833

Alega ainda a recorrente que :

o direito ao crédito à taxa de 1/48 subsistiria, porque o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n.10833 abrange qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica.

(...)

O parágrafo 14 é uma opção ao cálculo do crédito de que cuida o inciso III, parágrafo 1º, do artigo 3º, o qual, por sua vez, faz remissão ao inciso VI deste mesmo dispositivo, que trata de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, cuja teleologia, como vimos, cuida de permitir o crédito dos ativos imobilizados ligados à atividade operacional da sociedade.

É incontroversa a previsão de creditamento conforme disposto no Inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/2003:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

O cálculo do crédito de depreciação conforme o parágrafo 1º do art.3º da Lei 10.833/2003 assim dispõe:

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

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

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

Embora o parágrafo 1º do art.3º da Lei 10.833/2003 remeta ao inciso VI do caput. Conforme alega a recorrente é cristalino que o § 14 do art.3º da Lei 10.833/2003 refere uma forma opcional de cálculo do crédito apenas sobre máquinas e equipamentos

Caso fosse a intenção do legislador aplicar a opção a todos os bens do imobilizados utilizados na produção apenas faria menção ao inciso VI como foi feito na redação do inciso III do parágrafo 1º do art.3º da Lei 10.833/2003 acima transcrito ou acrescentaria a redação outros bens conforme consta no Inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Aprecio,

Por todos o exposto acima não assiste razão à recorrente.

3.3 O DESCABIMENTO DOS JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 100, INCISOS I E III, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, C/C O ART. 76, INCISO II, “A”, DA LEI N. 4502, DE 30.11.1964.

Alega a recorrente que

deve o acórdão ser reformado para que seja afastada a incidência de juros e multa de ofício, tendo em vista que a recorrente seguiu a orientação de soluções de consulta proferidas à época dos fatos, em favor do entendimento esposado nesta defesa, além de ter seguido orientação contida em guia prático da EFD. Explica-se.

Foi visto linhas acima que os créditos apropriados pela ora recorrente estavam em sintonia com o entendimento, até então pacífico, da Receita Federal do Brasil, manifestado por meio das soluções de consulta supracitadas, seja no sentido de que veículos, inclusive empilhadeiras, constituem máquinas e equipamentos, para efeito de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, seja no sentido de que a norma do parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833 abrange máquinas, equipamentos e outros bens do imobilizado utilizados na atividade principal da pessoa jurídica.

Outrossim, viu-se também que Guia Prático EFD, ao tratar dos ativos imobilizados sujeitos ao crédito pelo custo de aquisição, inclusive à taxa de 1/48, tal como autorizado pelo parágrafo 14 do art. 3º da lei n. 10833, permite a inclusão dos mais diversos bens, contrariando a visão restritiva da fiscalização nos presentes autos de infração.

(...)

A conduta, segundo essas práticas, que são verdadeiras normas complementares das leis tributárias, afasta a imposição de penalidades e a cobrança de juros, nos termos do art. 100, incisos I e III, e parágrafo único, do CTN, “in verbis”:

(...)

O art. 76, inciso II, “a”, da Lei n. 4502 também é aplicável em situações como a presente, tanto porque esta lei estabelece regras gerais em matéria de penalidade, como porque a Lei n. 9430, de 27.12.1996, expressamente adota estas regras gerais, ao dispor sobre as multas, como se vê, por exemplo, de seu art. 44, parágrafo 1º

(...)

Nesta linha, como o art. 76, inciso II, “a”, assegura a não imposição de penalidade a quem tenha agido “de acordo com **interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado**”, a ora recorrente não pode ser penalizada porque agiu de acordo com soluções de consulta e manuais de preenchimento que existiam quando da prática do ato.

Neste aspecto a decisão recorrida entendeu que não se aplica ao caso o guia prático da EFD.

Do guia prático da EFD

Quanto ao texto/quadro do guia prático da Escrituração Fiscal Digital -EFD trazido a colação pela Impugnante, cumpre registrar que o mesmo em nenhum momento autoriza a tomada de créditos realizada pela Impugnante.

Por certo, no registro F130 da EFD, que trata das operações geradoras de créditos com base no valor de aquisição, ficou aberta a possibilidade do contribuinte eventualmente relacionar ou conectar "Veículos" aos créditos dessa espécie.

Por aí já se vê que o referido manual é um orientador quanto ao leiaute das informações, não um orientador tributário em si.

Depois, um leiaute deve abarcar diversas situações e pode conceber outras tantas.

(...)

Se não bastassem tais considerações, existem veículos que, excepcionalmente, não são classificados como material de transporte, como é o caso das empilhadeiras, e que podem ser havidos como máquinas ou equipamentos.

(...)

Em suma, a tomada de créditos em relação a embarcações, com apoio no valor de sua aquisição, não é abonada e nem desabonada pela Escrituração Fiscal Digital - EFD.

(...)

Em suma, a tomada de créditos em relação a embarcações, com apoio no valor de sua aquisição, não é abonada e nem desabonada pela Escrituração Fiscal Digital - EFD.

(...)

Do art. 76, II, a, da Lei nº 4.502

Alega a recorrente que:

O Código Tributário Nacional acabou, efetivamente, por restringir o alcance, para a generalidade das exações, da aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, que vigia anteriormente à sua edição.

Depois, a Solução de Consulta 10, de 2011, citada pela Impugnante em seu favor, foi reformada pela Solução de Divergência 2, de 2015, bem se vendo que a primeira não era irrecorrível, no sentido de que comportava reforma.

Ademais, as soluções de consulta não representam práticas reiteradas do Fisco porque tais atos não são maneiras habituais de proceder, mas de pareceres acerca de uma determinada matéria.

Inaplicável, então, também por aí e por tudo o que aqui se expõe neste voto, o art. 100, III, do CTN, pelo qual são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Quanto a suposta ampliação do permissivo legal à tomada de créditos entendo que restou plenamente demonstrada pela decisão recorrida que a EFD não é abonada e nem desabonada pela Escrituração Fiscal Digital -EFD.

Quanto a alegação da recorrente pela aplicação ao caso do art. 76, II, a, da Lei nº 4.502 entendo que a jurisprudência consolidada neste E.CARF quanto a este tema espelhada na SÚMULA CARF Nº 167

Súmula CARF nº 167

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente. As instruções de preenchimento da EFD não abonam nem desabonam a tomada de créditos e aplica-se ao caso a Súmula CARF nº 167

3.4 A INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Alega a recorrente que:

Na hipótese de serem mantidos os juros e a multa, deve ser cancelado o lançamento referente à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

De fato, o artigo 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9430, ao tratar da atualização dos débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, estabelece que:

Aplica-se a esta questão a SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, redator designado

1. Sem prejuízo do vasto saber jurídico demonstrado pelo Conselheiro Márcio ouso acompanha-lo pelas conclusões em parte do voto e em outra parte dele divergir.

2. O artigo 3º inciso VI das Leis 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado” por meio de encargos de depreciação incorridos no mês. A seu turno o § 14 do mesmo artigo 3º permite a **DEPRECIÇÃO ACELERADA** a máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, silenciando sobre outros bens. Portanto, outros bens que não se qualifiquem como máquinas e equipamentos não fazem jus à depreciação acelerada.

2.1. A fiscalização, fundamentada nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e também na Legislação do PIS e da COFINS, entende que as Embarcações adquiridas e operadas pela **Recorrente** não são máquinas e equipamentos, porém veículos, logo estes bens estão sujeitos ao creditamento pela depreciação regular.

2.2. A **Recorrente** defende que máquinas e equipamentos devem ser conceituados de acordo com o uso comum do vernáculo, com o disposto nos dicionários; e os bens de apoio marítimo que opera são verdadeiros equipamentos com diversas funções que não o mero transporte de bens e pessoas.

2.3. Com a devida vênia ao voto do Conselheiro relator (e antes dele da DRJ), porém a NESH não é um bom parâmetro de uso neste caso, não apenas pois o § 14 do artigo 3º Leis 10.637/02 e 10.833/03 não citam qualquer NCM, mas também porque a NESH é reticente ao conceituar máquinas. Claro dispõe que combinação de máquinas e unidade funcional são conjuntos de máquinas com função unitária e que máquinas com múltiplas funções são máquinas (bem) com mais de uma função, porém, não há na NESH qualquer conceito fechado de máquinas mais do que indicações de execução de uma função (mais do que dizer que são bens que executam uma função bem definida).

2.3.1. Se a NESH é reticente ao tratar de máquinas, ao tratar de equipamentos ela ora aparenta referendar a posição da **Recorrente** - visto que trata destes (equipamentos) como uma parte de algo maior, quer seja uma máquina, quer não – ora aparenta tratar do equipamento como um item próprio:

Notas do Capítulo 30

l) Os **equipamentos** identificáveis para ostomia, isto é, os sacos cortados no formato para colostomia, ileostomia e urostomia, bem como os seus protetores cutâneos adesivos ou placas frontais.

Notas da Posição 95.08

Para serem incluídos aqui, os equipamentos para parques de diversões, os equipamentos para parques aquáticos, as atrações de parques e feiras, os circos ambulantes, as coleções de animais ambulantes e os teatros ambulantes devem, em princípio, incluir tudo o que for essencial à sua atuação normal.

Notas da posição 42.03

Esta posição compreende todo o vestuário e seus acessórios, com exceção dos mencionados abaixo, de couro natural ou reconstituído, tais como mantôs (casacos compridos*), paletós, luvas, mitenes e semelhantes (incluindo as de esporte ou de proteção), aventais, pulseiras, mangas e outros equipamentos especiais de proteção individual, suspensórios, cintos, cinturões, bandoleiras ou talabartes e gravatas.

2.3.2. Nem o enquadramento sistemático das mercadorias em um ou outro capítulo da NESH é capaz de indicar a natureza destas. Afinal de contas “*os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo*” (RGI1), isto é, tanto quanto foi possível os bens encontram-se agrupados na NESH “*porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos*” – é o que dispõe textualmente, *ipsis literis*, a Nota Explicativa 1 da RGI1.

2.3.3. As Notas da Seção XVI além de determinarem a classificação das máquinas nestes capítulos salvo posição mais específica indicam outras máquinas e equipamentos que não se enquadram em nenhum dos capítulos:

Notas da Seção XVI

CONSIDERAÇÕES GERAIS

I.- ALCANCE GERAL DA SEÇÃO

A) **Ressalvadas as exclusões previstas nas Notas Legais da presente Seção e dos Capítulos 84 e 85 e das relativas a certos artigos incluídos mais especificamente noutros Capítulos**, a presente Seção compreende, nos seus dois Capítulos, o conjunto das máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e diversos materiais mecânicos ou elétricos;

Notas do Capítulo 84

CONSIDERAÇÕES GERAIS A.- ALCANCE GERAL DO CAPÍTULO

As máquinas, aparelhos ou instrumentos (bombas, por exemplo), de cerâmica e as partes de cerâmica das máquinas, aparelhos ou instrumentos, de quaisquer matérias (Capítulo 69), os artigos de vidro para laboratório (posição 70.17) e as obras de vidro para uso técnico (posições 70.19 e 70.20) excluem-se do presente Capítulo; daí decorre que uma máquina, aparelho ou instrumento mesmo que abrangido, devido à sua denominação ou natureza, pelos dizeres de uma posição deste Capítulo, não deve nele ser classificado se tiver as características de artigo de cerâmica ou de vidro.

2.3.4. Outro exemplo do equívoco do uso da NESH no presente caso: sim, as embarcações operadas pela **Recorrente** estão no capítulo 89 abaixo da Seção VII destinada ao material de transporte. No entanto, a posição 89.05 da NESH (onde com elevada probabilidade enquadram-se boa parte dos bens operados pela **Recorrente**) é destinada a “*barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal*” – bem classificado na seção de transporte e que a função principal não é transporte.

2.3.5. Esta casa, inclusive, ao debruçar-se sobre o tema de afretamento nega a qualidade de veículo de transporte aos mesmos bens que são objeto do presente processo:

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços.

A empresa estrangeira – afretadora da unidade - e a empresa nacional – prestadora do serviço - pertencem ao mesmo grupo econômico e desempenham, de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo ambas um único objetivo - a prestação de serviços para a contratante PETROBRÁS. A maior parte do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte. (...)

Refuta expressamente o que considera equívocos cometidos pela decisão recorrida:

a) a recorrente jamais afirmou, especificamente quanto às plataformas e navios-sonda, que o afretamento se limitaria a prestar apoio à execução destas atividades, afirmação restrita apenas a duas unidades de apoio a operações de estimulação de poços (WSSV BLUE SHARK E BLUE ANGEL)

b) a decisão recorrida distorceu as conclusões do parecer referido na impugnação, diferenças entre o afretamento marítimo e o de plataformas descritas como WSSV (Well Stimulation Support Wessel) (...)

Os contratos de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação. Embarcações são destinadas ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água; as plataformas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos. Eventualmente, até se locomovem na água, mas jamais se destinarão ao transporte de pessoas ou coisas. (Acórdão 3403-002.702 – Relator Conselheiro Alexandre Kern)

2.4. Do acima já se nota que a legislação interna, no mínimo, titubeia ao tratar da qualificação de embarcações, ora qualificando-as como veículos, ora como máquinas. Neste sentido, o Decreto 6.909/09 ao tratar da depreciação acelerada de CSLL expressamente qualifica as embarcações (Capítulo 89 da NESH) como máquinas e equipamentos:

Art. 3º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de vinte e cinco por cento sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

Parágrafo único. **As máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, de que trata o caput, estão relacionados no Anexo a este Decreto**, classificados conforme os códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

8901.20.00	8907.90.00
8901.30.00	8908.00.00
8901.90.00	9006.10.00
8902.00	9016.00
8904.00.00	
89.05	

2.5. Se a NESH é inútil para tratar da questão e a legislação titubeia, resta ao intérprete socorrer-se do uso técnico para qualificar máquinas. O conceito de máquinas é amplo, um sistema físico que usa energia para aplicar forças e controlar o movimento para executar uma

ação ou tudo o que tem força suficiente para elevar ou parar o movimento de um corpo, nele se incluindo tanto veículos quanto máquinas fundamentais como a cunha, a alavanca, a roda, a rampa e o parafuso.

2.5.1. Quer parecer que o avanço tecnológico permite dizer que as máquinas fundamentais não são máquinas no sentido legal que, em verdade, mais se aproxima do conceito de sistema mecânico ou máquina moderna que são sistemas que consistem em (i) uma fonte de energia e atuadores que geram forças e movimento, (ii) um sistema de mecanismos que moldam a entrada do atuador para atingir uma aplicação específica de forças de saída e movimento, (iii) um controlador com sensores que comparam a saída a uma meta de desempenho e então direcionam a entrada do atuador, e (iv) uma interface para um operador que consiste em alavancas, interruptores e visores.

2.5.2. No conceito acima, ainda amplo, enquadram-se sem sombra de dúvida os veículos. Contudo, e nisto o raciocínio do Conselheiro Márcio (e antes dele da DRF e da DRJ) é irreprochável, o inciso III do § 1º do artigo 2º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 coloca lado-a-lado máquinas e veículos. Portanto, em interpretação sistêmica máquinas e veículos são conceitos distintos. No entanto, a diferença entre um e outro não é a capacidade de locomoção, basta lembrar que um guindaste autopropulsado é uma máquina, e sim a finalidade principal do bem: se o bem é utilizado para deslocamento, seja qual for, é um veículo, caso contrário, é uma máquina – como já se pronunciou esta Casa ao julgar tema semelhante envolvendo embarcações:

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. (Acórdão 3401-011.577 – Relatora: Fernanda Kotzias)

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. (Acórdão 3201-009.950 - Relator Hécio Lafeté Reis)

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. POSSIBILIDADE.

A interpretação do disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, que permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comporta a

inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens.

Inadequação da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos para a restrição interpretativa, devendo-se buscar um sentido próprio na legislação do PIS e da COFINS. (Acórdão 3301-010.380 – Relatora Liziane Angelotti Meira)

2.6. Conforme documentação coligida pela **Recorrente** com a Impugnação, as embarcações CBO Alessandra, CBO Anita, CBO Atlântico, CBO Bianca, CBO Guanabara, CBO Manoela, CBO Pacífico e CBO Rio, são PSVs – Platform Vessel Supply, uma plataforma que tem como finalidade transportar suprimentos, como ferramentas, equipamentos, materiais e mão de obra, para as plataformas offshore de óleo e gás, logo, são veículos. Do mesmo modo, a CBO Valentina é uma PSV – Fluid Carrier, ou seja, uma embarcação que tem como finalidade o transporte de fluídos.

2.6.1. A CBO Campos é uma RSV - Remote Operated Vehicle Support Vessel, embarcações atuam no fundo do mar por meio de braços mecânicos, luzes e lentes no manuseio e montagem de equipamentos submarinos offshore. A CBO Chiara é uma AHTS - Anchor handling tug supply vessel, uma embarcação que maneja a âncora das plataformas de petróleo, transportando-as ao local de lançamento da âncora e mantendo-a no local. A CBO Vitória é uma OSRV - Oil Spill Recovery Vessel, embarcação que tem como função recuperar o óleo porventura atirado ao mar pelas plataformas e pelos navios tanques. Todas as embarcações descritas neste tópico não se destinam precipuamente a transporte de bens ou pessoas, logo, são máquinas.

2.7. Destarte, sendo as embarcações CBO Campos, Chiara e Vitória máquinas, correto o proceder da **Recorrente** ao depreciá-los de forma acelerada. Já as CBOs Alessandra, Anita, Atlântico, Bianca, Guanabara, Manoela, Pacífico, Rio e Vitória são veículos, logo, com razão a fiscalização.

3. Pelo exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço em parte do Recurso Voluntário (salvo temas objeto das Súmulas 108 e 167), para, na parte conhecida dar parcial provimento para afastar a glosa da depreciação acelerada das embarcações CBO Campos, Chiara e Vitória, reduzindo o lançamento de ofício (tributos e multas) proporcionalmente.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto