



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720472/2020-41
ACÓRDÃO	3101-004.097 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VLI MULTIMODAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NÃO CONFIGURADA.

Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE O VALOR DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao valor dos encargos de depreciação a um quarenta e oito avos (1/48) de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, incorridos no mês, incluindo as locomotivas que se enquadram em tal conceito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE O VALOR DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao valor dos encargos de depreciação a um quarenta e oito avos (1/48) de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado,

incorridos no mês, incluindo as locomotivas que se enquadram em tal conceito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha que mantinha o cálculo da depreciação conforme o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão n.º 101-010.149, da 4ª Turma da DRJ01, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS, referente a fatos geradores ocorridos de 30/11/2015 a 31/08/2019.

De acordo com o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, a empresa VLI Locação de Locomotivas Ltda., sucedida pelo sujeito passivo-responsável VLI Multimodal S.A., aproveitou-se de créditos das contribuições irregularmente levantadas.

Teria a Recorrente computado como bases de cálculo de crédito os valores de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre os custos de aquisição de locomotivas incorporadas ao ativo imobilizado, entretanto, no entendimento da i. Autoridade Fiscal, pela natureza destes bens, a legislação teria fixado os cálculos sobre os encargos de depreciação à razão de 1/120 (um cento e vinte avos).

Neste contexto, a Recorrente teria se apropriado de créditos indevidos e a maior.

Inconformada com o lançamento fiscal, a Recorrente apresentou sua impugnação, que, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

PRELIMINAR DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE O VALOR DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (A RAZÃO DE 1/48 AVOS).

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao valor dos encargos de depreciação (1/48 avos) somente de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, incorridos no mês.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

tópicos: Ato contínuo, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, conforme seguintes

1 – Preliminarmente; a nulidade do lançamento em virtude da impossibilidade de reexame do procedimento fiscalizatório. Mudança de critérios jurídicos e violação da segurança jurídica;

2 – A nulidade do lançamento em virtude da ausência de discriminação individualizada das bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS. Violação dos princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório;

3 – A nulidade do lançamento em razão da inexatidão entre os períodos de apuração. Inobservância dos procedimentos previstos no Parecer Normativo Cosit n.º 02/96;

4– No mérito; a inaplicabilidade da Solução de Consulta Cosit n.º 2/2015: ausência de exame do creditamento do §14 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 quanto às locomotivas e máquinas similares; e, por fim,

5 – A aplicabilidade do §14 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 às locomotivas (espécies do gênero máquinas). Ofensa ao princípio da legalidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE.**1.1. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM VIRTUDE DA IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS E VIOLAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA.**

Alega a Recorrente que o Auto de Infração seria nulo em razão da mudança de critério jurídico, na medida em que, em fiscalização anterior, a Receita Federal teria concordado com o procedimento de tomada de crédito ao não realizar lançamento fiscal naquela oportunidade. Esse argumento está assim fundamentado pela Recorrente:

*“Retomando o caso concreto, tem-se que **houve a homologação do aproveitamento do crédito de PIS e de Cofins das locomotivas adquiridas da Requerente à razão de 1/48 (um quarenta e oito) avos quando da realização do procedimento fiscalização, no ano de 2019, formalizado por intermédio do e-MAC nº 115.840 (doc. 04 da Impugnação).** É que, naquela oportunidade, a autoridade administrativa apurou e analisou todas as circunstâncias relativas ao creditamento praticado pela Recorrente, validando-as ao não proceder à lavratura de Auto de Infração para a cobrança de diferença de recolhimento do PIS e da Cofins. Nesse sentido, confira-se o teor do questionamento 1.2. do procedimento, que deixa claro ter o Fisco avaliado a forma do creditamento dos custos das locomotivas adquiridas pela Recorrente:*

“1.2 – Também para os meses 05/2017, 09/2017 e 04/2018, solicitamos que a empresa demonstre, por contrato, os cálculos que deram origem às bases de cálculo dos créditos escriturados em EFD-Contribuições das competências, especialmente em vista do que dispõe o parágrafo único, artigo 57, da Lei nº 12.973/14: “As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação de que tratam as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.” A planilha eletrônica deverá trazer, no mínimo, as seguintes informações:

- Número do contrato de arrendamento mercantil financeiro;

- Valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, por contrato de arrendamento;
- Índice utilizado, por contrato, para determinação da base de cálculo dos créditos, proporcional a cada contraprestação, durante o período de vigência do contrato (art. 57, parágrafo único, Lei nº 12.973/14);
- Base de cálculo dos créditos, conforme escriturado em EFD-Contribuições;
- Valor dos créditos de PIS/COFINS.” (sem destaques no original).

Em sua resposta, a Recorrente faz expressa menção à utilização da depreciação facultada pelo §14 do art. 3º da Lei n 10.833/2003. Ao final da Fiscalização, entendeu-se pela necessidade apenas de retificação da EFD, com a modificação do bloco de escrituração do crédito, inexistindo qualquer determinação de alteração da base de cálculo ou do método de apropriação dos créditos de PIS e de Cofins. Logo, a Administração Pública não só teve ciência do creditamento nos moldes realizado, como também chancelou a conduta do contribuinte, concluindo pela regularidade de sua situação fiscal.

Nessa conjuntura, oportuno registrar que o lançamento por homologação incidirá sobre a atividade realizada pelo sujeito passivo, restando-a homologada pela Fiscalização, ainda que nenhum ato propriamente dito tenha sido formalizado. O lançamento (por homologação), assim, estará consubstanciado na ausência de manifestação da autoridade administrativa acerca das atividades perpetradas pelo contribuinte em momento anterior. Nem se afirme que o lançamento em questão se limitaria apenas ao recolhimento do tributo propriamente dito, pois, tal como indicado por Souto Maior Borges, “[n]a sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis – ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação –, poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.”

*Assim sendo, diante da homologação empreendida, é possível dizer que para a questão **se aplica o disposto no art. 146 do CTN**,⁴ segundo o qual “[a] modificação introduzida [...] nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. O entendimento doutrinário esclarece que o referido dispositivo é a expressão do princípio da irretroatividade do Direito, que garante a segurança jurídica de um*

critério jurídico aplicado a determinado contribuinte, impedindo que as modificações interpretativas consolidadas alcancem fatos geradores pretéritos.”

Como se sabe, é o ato administrativo de lançamento tributário que formaliza a constituição do crédito tributário. Ao praticar o ato, a autoridade administrativa externa a sua interpretação acerca dos dispositivos legais que entende serem aplicáveis à espécie e veicula a cobrança do tributo acrescido da penalidade.

Portanto, o exercício da garantia da ampla defesa e do contraditório pelo contribuinte se dá frente aos fundamentos e motivos expostos pela acusação, a qual tem o condão de fixar os critérios que serão submetidos ao controle de legalidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 146, determina que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo ou judicial de julgamento, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução. Vejamos:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito fica claro que depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico nele refletido não poderá ser modificado quanto aos fatos compreendidos naquele ato. Deste modo, mesmo que a própria Administração Pública constatare que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração dele é vedada com o fim de justificar o ato já praticado.

Cumprido destacar, que o controle de legalidade do lançamento é exercido tão somente quanto a determinado ato administrativo praticado e, por conseguinte, não tem a função de impor que a Administração siga aquele entendimento para períodos subsequentes.

Portanto, entendo que vedação constante do artigo 146, do CTN é a modificação do critério jurídico adotado para a exigência do tributo constituído. Não há e nem poderia haver qualquer vinculação do resultado de uma fiscalização que não lavrou o auto de infração com o entendimento de períodos subsequentes.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

1.2. DA AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO INDIVIDUALIZADA DAS BASES DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO.

Aduz a Recorrente que o Auto de Infração também seria nulo em razão da ofensa ao princípio da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, na medida em que não teria discriminado detalhadamente a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS considerados no lançamento.

A alegação de nulidade está assim fundamentada no Recurso Voluntário:

“Embora os cálculos indiquem os valores segregados no período de 30/11/2015 e 31/08/2019, não permitem a visualização detalhada dos créditos considerados pelo Fisco. É que o auditor se limitou a lançar mensalmente as quantias, sem detalhar a natureza dos valores que as compuseram, com adequada correlação dos créditos. Veja-se, por exemplo, que dos demonstrativos não se pode identificar a quais locomotivas os valores dizem respeito, o que inviabiliza a verificação da integralidade do crédito que referidos bens geram. Com isso, torna-se impossível, por exemplo, averiguar se a Fiscalização deixou de imputar algum crédito.

Nessa seara, da leitura da autuação e do TVCF, inúmeros questionamentos surgem quanto à efetiva base de cálculo a ser considerada para cobrança das diferenças das contribuições ao PIS e à Cofins objeto da autuação em referência. Em conclusão, tem-se que a autoridade administrativa não identificou de forma precisa a matéria passível de tributação. A propósito, a exposição dos critérios empregados pela autoridade fazendária no cômputo da exigência constitui elemento primordial à convalidação do Auto de Infração, justamente por se tratar de uma decorrência direta do princípio da legalidade, cujo cumprimento é imposto como uma garantia constitucional, conforme previsão do art. 150, I da Constituição da República (“CR”) e do art. 97 do CTN.

Ao agir dessa forma, o Fisco não se ateve às determinações contidas no art. 142 do CTN, vez que tem por obrigação legal apontar, de maneira inequívoca, os fatos que, em todos os seus contornos, subsumindo-se à hipótese de incidência contida na norma, constituem fatos geradores da obrigação tributária, bem como todos os elementos que compõem os valores lançados, sob pena de nulidade. Em outras palavras, se o ato administrativo não apresenta e demonstra os valores que compuseram a base de cálculo da quantia exigida, na medida em que não permite ao contribuinte a verificação da consideração do creditamento, encontra-se eivado de nulidade insanável.”

Ao julgar a impugnação apresentada pela Recorrente, a DRJ rejeitou a preliminar suscitada em razão do seguinte:

“Inicialmente, cumpre esclarecer que o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitória, no qual cumpre ao sujeito passivo apenas colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Somente após autuação, e regular contestação, é que se forma uma relação jurídica de natureza

processual, da qual a contribuinte se torna parte, aplicando-se, então, as garantias do devido processo legal.

No caso, como se verifica na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração apurou-se Insuficiência de Recolhimento das contribuições sociais devidas de PIS e Cofins (como já se disse no Relatório):

De acordo com o “Termo de Verificação e de Constatação Fiscal – TVCF” em anexo, a VLI Locação de Locomotivas Ltda – CNPJ nº 21.052.442/0001-51 (sucedida pelo sujeito passivo-responsável VLI Multimodal S.A. - CNPJ nº 42.276.907/0001-28) aproveitou-se de créditos das contribuições irregularmente levantados.

No caso, nos levantamentos, computou como bases de cálculo valores de um quarenta e oito avos (1/48) sobre os custos de aquisição de locomotivas incorporadas ao ativo imobilizado.

Pela natureza destes bens, a legislação fixa os cálculos sobre os encargos de depreciação, à razão de um cento e vinte avos (1/120) sobre os mesmos custos. Assim, levantaram-se créditos a maior e indevidos.

Desse modo, e conforme especialmente os itens 4.3 e 5 do citado TVCF, glosaram-se tais créditos irregulares.

E dos débitos apurados, descontados os créditos legais efetivos, apuraram-se diferenças devidas.

Compulsando-se os autos de infração depreende-se que a fundamentação e o enquadramento legal estão perfeitamente demonstrados, bem assim a descrição dos fatos.

A Contribuinte foi regularmente cientificada, caracterizando que o ato administrativo atingiu sua finalidade sem prejuízo do contraditório e do direito à ampla defesa. Ao apresentar a impugnação foi instaurado o litígio no tocante às diferenças devidas e não recolhidas.

Portanto, a decisão foi proferida por autoridade competente, com total obediência à norma legal e aos princípios aplicáveis ao direito tributário, não se vislumbrando qualquer hipótese de nulidade (art. 59 do Decreto 70.235/1972).

Observa-se, inclusive, que os Autos de Infração contém todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/1972, anteriormente citado.

Assim, não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido

no direito que a lei lhe confere para se defender, inclusive apresentou, tempestivamente, sua impugnação.”

Compulsando os autos, entendo que o lançamento contém todas as informações necessárias para o perfeito exercício da ampla defesa e do contraditório. O Termo de Verificação Fiscal é claro ao descrever a infração e não deixa dúvida de que o lançamento tem origem no creditamento indevido das contribuições cobradas.

Isso porque, a Recorrente computou como base de cálculo valores de um quarenta e oito avos (1/48) sobre os custos de aquisição de locomotivas incorporadas ao ativo imobilizado enquanto, pelo entendimento da d. Autoridade Fiscal, pela natureza destes bens, a legislação teria fixado os cálculos sobre os encargos de depreciação, à razão de um cento e vinte avos (1/120) sobre os mesmos custos.

O Lançamento Fiscal foi acompanhado de planilhas que demonstram a base de cálculo consideradas no lançamento.

E tanto é assim que a defesa da Recorrente trata da matéria de direito, da interpretação a ser dada à legislação de regência, mas não questiona, em momento algum os cálculos realizados ou qualquer valor de crédito que tenha deixado de ser considerado pela d. Autoridade Fiscal.

Portanto, considerando todos os elementos e planilhas que acompanham o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal, entendo que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa da Recorrente, exercido de forma ampla e irrestrita.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade suscitada.

1.3. DA INEXATIDÃO ENTRE OS PERÍODOS DE APURAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS PREVISTOS NO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02/96.

Alega a Recorrente, de forma genérica, que o Auto de Infração seria nulo por não ter observado os procedimentos previstos no Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, que assim determina:

“5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata,

portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.”

Como se avalia do Recurso Voluntário, a Recorrente alega que o lançamento não observou o Parecer Normativo acima transcrito, mas não especifica exatamente o que deixou de ser seguido e muito menos o que o procedimento adotado pela d. Fiscalização teria trazido de prejuízo ao Recorrente.

Fato é que também nesse ponto caminhou bem a decisão da DRJ ao afastar a nulidade suscitada sob o fundamento de que o Parecer Normativo Cosit n.º 02/1996, trata de IRPJ e CSLL, enquanto o presente lançamento trata de PIS e COFINS. Vejamos:

“Inadequada também a referência ao Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 (inobservância dos procedimentos ali previstos), pois trata de matéria diversa da

discutida nesses autos: IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido.”

Entendo que o acórdão da DRJ deve ser mantido. O Parecer Normativo apontado não trata de procedimento a ser adotado para apuração de PIS e COFINS e, por isso, sua inobservância não torna nulo o lançamento.

Rejeito as alegações.

2. DO MÉRITO.

No mérito, alega a Recorrente a inaplicabilidade da Solução de Consulta Cosit n.º 2/2015 e a ausência de exame do creditamento do §14, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, quanto às locomotivas e máquinas similares, fundamento utilizado pela C. DRJ no acórdão recorrido.

O dispositivo legal acima citado assim determina:

“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.

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 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.”

A partir do disposto no dispositivo legal acima transcrito, o acórdão recorrido assim fundamentou a decisão:

“Em referência a esta regulamentação, tem-se que:

a - Na Solução de Divergência nº 2, de 12 de fevereiro de 2015, a Cosit firmou posição de que 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 alcança assim essa opção os veículos automotores, por falta de previsão legal.

b - Locomotivas são, por natureza, veículos automotores que tracionam vagões sobre trilhos e, portanto, o aproveitamento de créditos sobre tais ativos, à razão de 1/48 avos mensal, não encontra amparo legal.

Dada a própria estrutura da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, locomotivas estariam enquadradas na SEÇÃO XVII- Material de Transporte, Capítulo 86 –Veículos e material para vias férreas ou semelhantes e suas partes; aparelhos mecânicos (incluídos os eletromecânicos) de sinalização para vias de comunicação.

Assim, diante deste quadro, e para os veículos em questão, cabe a regra das Leis anteriormente citadas, do art 3º, inciso VI c/c o §1º, inciso III, em que a base de cálculo dos créditos é o valor dos encargos de depreciação, observados os prazos de vida útil estabelecidos pela IN RFB 1.700/2017, art. 124, parágrafo 1º, Anexo III (no caso, de 120 meses).”

Como se vê, o cerne da presente demanda está na análise da possibilidade ou não de uma locomotiva ser considerado máquina, para fins do creditamento previsto no §14, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Se considerada máquina, o creditamento pode se dar na razão de um quarenta e oito avos (1/48). Por outro lado, se assim não for considerada, o creditamento deve se dar à razão da despesa de depreciação, que no caso é de 120 meses.

A interpretação acima mencionada considera também o teor da Solução de Divergência Cosit n.º 02, de 12 de fevereiro de 2015. Vejamos:

“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.”

A Solução de Divergência acima transcrita entendeu que os veículos automotores, ainda que incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, não podem ser considerados como máquinas para fins do creditamento previsto no § 14, do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Por outro lado, este C. CARF, já proferiu acórdão no sentido de que veículos devem ser considerados máquinas para fins do referido creditamento. É o caso do acórdão n.º 3402-005.231:

“COFINS. CRÉDITOS. GERENCIAMENTO DE FROTAS. DEPRECIAÇÃO. TAXA MENSAL. VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

Na atividade de gerenciamento de frotas os veículos adquiridos são equivalentes à máquinas, o que autoriza a apuração de 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.”

O voto vencedor, de forma objetiva, garante o direito ao creditamento à razão de um quarenta e oito avos (1/48), resolvendo a controvérsia da seguinte forma:

“II. Da glosa dos créditos tomados com base no inciso VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03

14. Não obstante, outra glosa perpetrada pela fiscalização, foi por entender pela inaplicabilidade do disposto nos incisos VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, uma vez que, segundo a autuação, “veículos” não se amoldariam ao conceito de “máquinas” estampado em no citado dispositivo legal.

15. *Acontece que, tendo em vista o que já fora abordado no tópico imediatamente anterior do presente voto, é claro que os "veículos" adquiridos pela recorrente e por ela ativados são máquinas - indispensáveis, diga-se de passagem - para a consecução das suas atividades, i.e., o gerenciamento de frota de veículos. Como visto, uma das partes essenciais da sua operação é a cessão para seus clientes dos veículos adquiridos pela recorrente.*

16. *Aliás, em situação análoga a aqui tratada, é assim que entendia a Receita Federal à época em que tomado os créditos em debate, conforme se observa da Solução de Consulta n. 10/11 da 9ª Região Fiscal, in verbis:*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO À TAXA MENSAL DE 1/48.

Desde 01/12/2005, as locadoras de veículos podem optar pela taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) no cálculos dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP referentes à depreciação de veículos novos comprados pelo elas no mercado interno a partir de 01/05/2004, incorporados aos seus ativos permanentes e destinados à locação para terceiros. Nos casos em que toda a depreciação for calculada com a taxa de 1/48, essa taxa incidirá sobre o valor de aquisição do veículo. Nos casos em que a depreciação for inicialmente calculada com as taxas previstas na legislação do Imposto de Renda e posteriormente passar a ser calculada com a taxa de 1/48, esta última taxa incidirá sobre o valor residual (valor ainda não depreciado) do veículo."

Ora, o conceito de máquina pode ser entendido como "qualquer equipamento que empregue força mecânica, composto de peças interligadas com funções específicas" e, a partir dessa definição, é possível concluir que todo veículo é uma máquina.

Locomotivas, por sua vez, são veículos ferroviários que oferecem a energia e força necessária para colocação de um comboio ou trem em movimento.

Neste raciocínio, locomotivas são sim máquinas.

Ocorre que, vale destacar que a interpretação lógica acima mencionada é controversa. O C. STJ, ao analisar a questão envolvendo o creditamento sobre automóveis, entendeu que veículos e máquinas, para fins da legislação tributária, devem ser considerados separadamente. Confira-se:

"TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 3º, § 14, E ART. 15, II, DA LEI 10.833/03. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. LIMITAÇÃO A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

1. Os arts. 3º, § 14, e 15, II, da Lei 10.633/2003 permitem que o contribuinte possa apurar crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS sobre o valor dos encargos de depreciação e de amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, relativamente a máquinas e de equipamentos; por sua vez, a regra dos arts. 3º, VI, § 1º, III, 15, II, da mesma Lei diz respeito à apuração de crédito das referidas contribuições sobre os encargos de depreciação amortização de máquinas, equipamentos e outros bens componentes do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, a razão mensal de acordo com a vida útil do bem.

2. **O legislador objetivou distinguir os termos máquinas e veículos, conferindo-lhes, no que diz respeito à depreciação e à amortização dos bens integrantes do ativo imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 imobilizado, direito de crédito diversos, de forma que não se inclui na regra do § 14 do art. 3º da mencionada Lei a depreciação de veículos, visto que o benefício foi concedido de forma restrita a máquinas e equipamentos.**

3. O regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins foi relegado à disciplina infraconstitucional, incumbindo ao legislador ordinário definir as hipóteses passíveis de gerar créditos, de forma que onde o legislador não fez distinção, não cabe ao intérprete fazê-lo.

4. Recurso especial não provido.”

(REsp n. 1.818.422/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9/3/2021, DJe de 8/4/2021.)

Portanto, de acordo com referida interpretação, na legislação tributária, automóveis não podem ser considerados máquinas.

Por outro lado, locomotivas são absolutamente diferentes de automóveis e, por isso, entendo que decisões que tratam de automóveis não podem ser simplesmente aplicadas para locomotivas sob o fundamento de que ambas são veículos.

Até porque, equipamentos agrícolas também são veículos e ainda assim recebem tratamento tributário completamente diferente dos automóveis.

Sobre as locomotivas, entendo que devem ser classificadas como máquinas e, portanto, dispor do tratamento tributário a estas dispensadas, especialmente quanto ao creditamento previsto no §14, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Tal interpretação se baseia na intenção da lei. Me parece que ao permitir que máquinas e equipamentos tivessem a possibilidade de gerar mais crédito, a legislação pretendeu incentivar os investimentos nos parques fabris, em infraestrutura e em atividades econômicas que dependem de tais bens.

E mais, no caso das locomotivas, me parece absolutamente claro que o tratamento tributário a elas dado é de máquinas.

Vejamos, por exemplo, o REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, instituído por meio da Lei n.º 11.488/2007, e destinado a estimular a realização de investimentos em infraestrutura no país.

O REIDI estabelece a suspensão do PIS e COFINS sobre máquinas e equipamentos destinados à infraestrutura, conforme abaixo se confere:

*“Art. 3º No caso de venda ou de importação **de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos**, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:*

I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.”

Como se vê, a legislação do REIDI não trata de veículos, mas tão somente de máquinas e equipamentos, tal como o §14, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

É de amplo conhecimento que empresas de infraestrutura se utilizam do REIDI para aquisição de locomotivas e vagões. É o que se verifica, por exemplo, da Portaria n.º 1.999/2020, da Secretaria de Fomento, Planejamento e Parcerias¹. Vejamos:

“SECRETARIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS

PORTARIA Nº 1.999, DE 1º DE OUTUBRO DE 2020

Aprova o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda.

A SECRETÁRIA DE FOMENTO, PLANEJAMENTO E PARCERIAS DO MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA, no uso da competência que lhe foi delegada por meio da Portaria GM/MINFRA nº 2.787, de 24 de junho de 2019, e tendo em vista o disposto no art. 35 da Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019; na Lei nº 11.488, de 15 de junho de

¹ <https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/incentivos/incentivos-fiscais/reidi-requerimento-e-consulta/Portaria1999de01out2020BracellREIDIDOU06out2020.pdf>

2007; no Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e o que consta no Processo nº 50000.030931/2020-62, resolve:

Art. 1º **Aprovar o enquadramento no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI**, do Projeto de Investimento em Infraestrutura no Setor de Transportes - Ferrovia, proposto pela empresa Bracell SP Celulose Ltda., CNPJ nº 53.943.098/0001-87, **denominado "Projeto Aquisição de Ativos Móveis", que objetiva a aquisição de 463 vagões e 21 locomotivas** para o transporte de celulose, via ferrovia, do município de Pederneiras até Santos, no Estado de São Paulo, para fins de atendimento à demanda de exportação de celulose, a ser escoada via Porto de Santos/SP, conforme descrito no Anexo desta Portaria.”

Ora, se o REIDI não concede benefícios aos veículos, mas tão somente a máquinas e equipamentos, e admite a aquisição de locomotivas, é evidente que a legislação tributária as trata como máquinas.

Neste contexto, me parece que esse deve ser o tratamento também dado ao creditamento das contribuições em análise, permitindo-se assim, que o contribuinte possa fazer a opção prevista no §14, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

3. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges