



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720868/2021-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.360 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2023  
**Recorrente** PETROBRÁS TRANSPORTE S.A. - TRANSPETRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO (LANÇAMENTO). NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PEDIDO. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos à unidade de origem para realização de perícia e/ ou diligência, visando comprovar o direito da recorrente ao desconto dos créditos glosados pela Fiscalização, rejeita-se o pedido.

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.

Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS, nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021.

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.

**ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO. CRÉDITOS. DESCONTO. 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.

**ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.**

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm a natureza de prédio, permitindo a apuração de crédito com fundamento no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS (REEMBOLSO DE DESPESAS, INDENIZAÇÕES DE SINISTROS, DISPONIBILIZAÇÃO DE GARAGENS). EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A base de cálculo das contribuições é a receita bruta auferida pela da pessoa jurídica, assim entendido o total de suas receitas, independentemente sua denominação ou classificação contábil, com as exclusões expressamente previstas nas leis que instituíram o regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

As receitas decorrentes de reembolso de reembolso de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens não estão elencadas dentre aquelas passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e, nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, estas declarações também deverão ser retificadas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.**

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões do PIS à Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios e de aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator); Semíramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negam provimento ao recurso voluntário nessas matérias. Designado para redação do voto vencedor o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que dava provimento ao recurso voluntário neste tópico. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários e, negar provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão das receitas decorrentes de reembolso de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens da base de cálculo das contribuições.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramni, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ07 que julgou improcedente a impugnação contra os Autos de Infração referentes às Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), às fls. 2261/2267 e às fls. 2268/2274.

Os lançamentos decorreram da insuficiência da declaração e pagamento das contribuições devidas sobre o faturamento mensal.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), parte integrante dos autos, às fls. 2232/2260, a recorrente descontou créditos indevidos das contribuições sobre: 1) encargos de depreciação sobre os custos incorridos com as paradas programadas para manutenção e reparos de navios (docagens); 2) despesas de aluguéis/arrendamento de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários; 3) o custo de aquisição de embarcações (navios tanques); e ainda: 4) aproveitou créditos extemporâneos de 2014 a 2016, sem as devidas retificações da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-Contribuições) e das respectivas DCTF e DIPJ; e, 5)

deixou de oferecer à tributação as despesas relativas a recuperações de despesas, indenizações de sinistros e disponibilização de garagem.

Intimada dos autos de infrações, a recorrente impugnou-os, requerendo: i) em preliminar, as suas nulidades sob os argumentos de que a Fiscalização desconsiderou precedentes vinculantes para a Administração Fazendária, bem como critérios já firmados pelo CARF, em favor da própria recorrente, relativamente às hipóteses de aproveitamento de créditos; e, II) no mérito, discorreu sobre: **“III – CANCELAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONSIGNADOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N. 16682-720.868/2021-71 – OS FUNDAMENTOS LEGAIS QUE CONFIRMAM O DIREITO DA TRANSPETRO DE SE APROPRIAR DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS QUE FORAM GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO; IV – GARANTIA DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS AOS CRÉDITOS QUE FORAM GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO; V – VIABILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS, PELA TRANSPETRO, SOBRE DESPESAS COM DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS, ENQUANTO SERVIÇOS TÉCNICOS ESSENCIAIS E RELEVANTES À REGULARIDADE DE SUAS ATIVIDADES NO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS; V.1 – MANUTENÇÃO DE DUTOS, TERMINAIS E EMBARCAÇÕES COMO CUSTOS DE CONFIABILIDADE INDISPENSÁVEIS AO DESEMPENHO DAS OPERAÇÕES DE TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS, A CARGO DA TRANSPETRO; V.2 – O CONCEITO (AMPLIADO) DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS – SEGURANÇA JURÍDICA E NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRECEDENTE VINCULANTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170; V.3 – ALTERNATIVAMENTE, A POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS COM DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS NA FORMA DO ART. 3º, § 1º, III, DA LEI N. 10.833/2003 E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 59/2021; VI – DEVER DE RECONHECIMENTO, PELO CARF, DAS DESPESAS DE ALUGUÉIS DE DUTOS, TERMINAIS E EMBARCAÇÕES COMO HIPÓTESE AUTÔNOMA DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS PREVISTA NO ART. 3º, IV, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003; VI.1. DEMARCAÇÃO DA FUNÇÃO DO ARRENDAMENTO / ALUGUEL DE DUTOS E TERMINAIS NA ATIVIDADE DA TRANSPETRO; VI.2. O REGIME JURÍDICO DE LOCAÇÃO PURA DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTOS DOS DUTOS E TERMINAIS CELEBRADOS PELA TRANSPETRO; VI.3 – O CONCEITO DE “ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, DO INCISO IV DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.637/2002 E LEI Nº 10.833/2003 E SUA APLICAÇÃO AO CASO; VI.4 – SEGURANÇA JURÍDICA POR ORIENTAÇÃO E UNIDADE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA – APLICAÇÃO, AO CASO, DAS RAZÕES DE DECIDIR DO ACÓRDÃO Nº 3402-002.923 (PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682.720339/2014-48) E DO ACÓRDÃO Nº 3301-010.377 (PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682.901562/2018-18) DO C. CARF, REVESTIDOS DA GARANTIA DE “COISA JULGADA ADMINISTRATIVA”; VI.5 – O ARRENDAMENTO DE DUTOS COMO EQUIVALENTE DE “LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS” – PREVALÊNCIA, NO CASO, DA HIPÓTESE DE CRÉDITO PREVISTA NO ART. 3º, IV, DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003; VII – VIABILIDADE DA APROPRIAÇÃO IMEDIATA E INTEGRAL DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DE NAVIOS-TANQUE PELA TRANSPETRO; VIII. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSOS DE DESPESAS, INDENIZAÇÕES DE SINISTROS E DISPONIBILIZAÇÃO DE GARAGENS – OS LIMITES DO CONCEITO DE RECEITA FIXADOS PELO STF EM PRECEDENTE VINCULANTE; IX – NULIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS QUE FORAM APROPRIADOS, PELA TRANSPETRO, EM JANEIRO DE 2017 DENTRO DO QUINQUÊNIO LEGAL – PREVALÊNCIA DO ART. 3º, § 4º, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003 E DA VERDADE MATERIAL”,** concluindo, ao final, que tem direito de descontar créditos sobre os custos/despesas incorridas com: i) depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção de navios; ii) aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários; e, iii) aquisição de embarcações; bem como o direito de: iv) excluir da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de reembolsos de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens; e, v) aproveitar créditos extemporâneos.

Analisada a impugnação, a DRJ julgou-a improcedente, nos termos do Acórdão nº 107-013.947, às fls. 2534/2611, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

**NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

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

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

**REsp n.º 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.**

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

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

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

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

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

**ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.**

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei n.º 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7.132/83, e da Resolução BACEN n.º 2.309/96.

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

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

**FATO GERADOR. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. RECEITA BRUTA.**

A Cofins será calculada com base no faturamento, que corresponde à receita bruta.

As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões integram a receita bruta operacional, nos termos do inciso III do art. 44 da Lei n.º 4.506/64.

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

Inexiste previsão legal para o desconto imediato dos créditos nas aquisições de embarcações. A possibilidade de apropriação imediata definida no art. 1º da Lei n.º

11.774/2008 aplica-se tão-somente sobre a aquisição de "máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui as embarcações.

#### CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. NECESSIDADE

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

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

#### DOCTRINA. EFEITOS.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

#### NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

#### INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, não traz previsão da possibilidade de a intimação dar-se na pessoa do patrono do autuado. Pretensão sem amparo legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

#### LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma para que sejam exonerados os créditos tributários exigidos, alegando em síntese as mesmas razões expendidas na manifestação de inconformidade, ou seja, em preliminar, a nulidade dos autos de infração, sob o argumento de que a Fiscalização desprezou critérios consagrados na jurisprudência do STJ e do STF, em precedentes vinculantes para a Administração Fazendária, bem como critérios já firmados pelo CARF, inclusive, a favor da recorrente, relativamente aos créditos das contribuições; e, no mérito, defendeu o direito de descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: i) encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios; ii) aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários, bem como de lanchas; e, iii) aquisição de

embarcações, com apropriação imediata dos créditos; e, ainda, o direito de: iv) excluir da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de reembolsos de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens; e, v) aproveitar créditos extemporâneos. Subsidiariamente, caso permaneçam dúvidas, quanto aos créditos descontados por ela, requereu a conversão do julgamento em diligência à unidade de origem para saná-las.

Em síntese, é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O Recurso Voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

### **I) Preliminares**

#### **I.1) Nulidade dos autos de infração**

De acordo com Decreto n.º 70.235/72, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo este dispositivo legal, os autos de infração somente seriam nulos se tivessem sido lavrados por pessoa incompetente. Já art. 60 prevê que possíveis incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

No presente caso, os autos de infração em discussão foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal (RFB), servidor competente para exercer fiscalização de pessoas jurídicas e, se constatadas faltas no cumprimento de obrigação tributária e/ ou acessória, por parte da fiscalizada, tem competência legal para as suas lavraturas, com o objetivo de constituir os créditos tributários por meio do lançamento de ofício.

Dos seus exames, verificamos que todos os requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, foram observados. A motivação e a infração imputada ao contribuinte estão expressamente demonstradas na Descrição dos Fatos de Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração.

Assim, não há que se falar em suas nulidades.

#### **I.2) Diligência**

A recorrente sugeriu, caso persistam dúvidas, quanto ao desconto dos créditos das contribuições descontados por ela, a conversão do julgamento em diligência para saná-las.

O Decreto n.º 70.235/72, assim dispõe, quanto à diligência e/ ou perícia:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...).

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

No presente caso, os autos estão instruídos com a documentação hábil e suficiente para se apurar o direito de a recorrente descontar os créditos glosados pela Fiscalização.

Assim, não há necessidade da diligência e/ ou da perícia requerida pela recorrente.

## II) Mérito

Nesta fase recursal, a recorrente impugnou a glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas incorridos com: i) encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios; ii) alugueis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários e de lanchas; e, iii) aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos; e, ainda, o direito de: iv) excluir da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de reembolsos de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens; e, v) aproveitar créditos extemporâneos.

As Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e para a Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores, objetos dos autos de infração em discussão, assim dispunham, quanto ao desconto de créditos destas contribuições:

-Lei n.º 10.637/2002:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2.º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1.º.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

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

(...)

II - 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;

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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 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 e VII do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

#### -Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

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

II - 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;

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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 e VII do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

§ 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.

(...).

Segundo os dispositivos citados e transcritos, as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e/ ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições, sendo que, em relação aos bens do ativo imobilizado, utilizados no sistema de produção e/ ou de prestação de serviços, os créditos são calculados/descontados sobre os encargos de depreciação de tais bens. Já em relação às despesas, o direito se aplica sobre as rubricas expressamente elencadas nos incisos do art. 3º.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens e/ ou serviços, objetos da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica.

**Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".**

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, a recorrente é uma empresa prestadora de serviços que tem como atividades econômicas, dentre outras, o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações (navios).

Assim, considerando os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, a decisão do STJ e a nota da PGFN e, ainda, as atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente, passemos à análise das matérias opostas nesta fase recursal:

- I) Encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios; II) Aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários; e, III) Aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos

Em relação ao direito de descontar créditos das contribuições sobre estes três itens (rubricas), tomo a liberdade de adotar como fundamento de decidir, o voto da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, proferido no julgamento do Recurso Voluntário, objeto processo administrativo n.º 16682.720868/2021-71, Acórdão n.º 3301-010.377, sobre estas mesmas matérias, desta mesma recorrente, cujo vencido foi acompanhada por este Relator e pelos Conselheiros Ari Vendramini e Marco Antônio Marinho Nunes, reproduzido a seguir:

(...)

**(i) Despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas**

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

A Companhia informou que:

A partir de janeiro de 2006, em atendimento à Deliberação CVM n.º 489/2005 e à Interpretação Técnica n.º 1/2006 do IBRACON 2, a Companhia reverteu o saldo da provisão para paradas programadas e adotou como prática contábil o registro no imobilizado dos gastos relevantes realizados com manutenção das unidades industriais e dos navios, que incluem peças de reposição, serviços de montagem e desmontagem, entre outros. Tais paradas ocorrem em períodos programados, em média de 3 anos, e os respectivos gastos são depreciados como custo dos serviços prestados até o início da seguinte parada.

Entretanto, tal pretensão não encontra fundamento legal. Ainda que contabilmente, o registro de tais gastos possa se dar no ativo imobilizado, para fins da legislação tributária, serviços de docagem e gastos com paradas programadas não são bens, máquinas ou equipamentos sujeitos a depreciação.

O art. 3º, VI e §1º, III, da Lei n.º 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos de manutenção desses bens, como bem posto no relatório fiscal:

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

(...)

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

Cumprido ressaltar que docagens e paradas programadas não se confundem com aluguel de dutos/terminais, que encontram fundamento para creditamento em outro inciso, o IV da Lei n.º 10.833/2003 (os terminais/dutos compõem o ativo imobilizado da PETROBRÁS, que os aluga à TRANSPETRO), como se verá a seguir no tópico (iii).

Por outro lado, docagens e paradas programadas têm caráter de essenciais à prestação de serviço da TRANSPETRO, dessa forma teriam a natureza de insumo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003. Mas, a empresa não classificou tais dispêndios como insumos, bem como a fiscalização não analisou esta matéria, logo não pode ser objeto de deferimento neste recurso.

No mesmo sentido, o voto da Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, no acórdão 3401-007.462, preferido em processo conexo da Recorrente:

Entendo que essa questão possui duas variáveis: (i) o reconhecimento das despesas com manutenção, docagens e paradas programadas enquanto insumo; e (ii) a avaliação se a forma de creditamento apresentada no DACON foi correta e pode ser validada/homologada.

Quanto ao primeiro item, resta claro que a interpretação dada realizada pela fiscalização ao conceito de insumo é bastante restrita e não está em consonância com o entendimento fixado pelo STJ, tampouco com os precedentes deste Conselho. Despesas com manutenção – sejam elas programadas ou não – que sejam essenciais ao processo produtivo são, sim, insumos, tal qual demonstrou devidamente a recorrente.

Todavia, entendo que o ponto controvertido esteja na segunda variável: a forma como a empresa realizou o creditamento e apresentou as informações no DACON. Isto porque não se pode confundir as regras contábeis com as regras fiscais.

Entendo que a recorrente justificou corretamente o motivo pelo qual tais despesas foram registradas no ativo e, de fato, analisando as regras por ela apontadas, não parece haver qualquer dúvida quanto a isto. Por outro lado, o fato das despesas estarem registradas no ativo imobilizado não implica, necessariamente, que seu creditamento deve se dar da mesma forma que os bens ativados, uma vez que isto deve seguir as regras fiscais.

Conforme corretamente indicado pela DRJ, a apuração dos créditos relativos às despesas por meio de amortização/depreciação são aquelas taxativamente previstas nos termos do art. 3º, incisos VI, c/c o seu §1º, inciso III ("depreciação"), e VI, c/c o seu §1º, inciso III ("amortização"), das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Avaliando tais hipóteses, não se encontra a situação narrada pela recorrente.

Diante disso, entendo que, apesar de tais despesas serem passíveis de classificação como insumo, este não foi o pedido realizado pela recorrente, tendo em vista o que conta no PER/Dcomp e em seu DACON. Por tal motivo, diante da impossibilidade imposta pela legislação de que tais despesas sejam creditadas como parte do ativo e, assim, objeto de amortização/depreciação, voto pela manutenção da decisão de piso.

Em relação à matéria posta neste tópico, adoto as razões do acórdão recorrido, com fundamento no art. 50, § 1º, da Lei n.º 9.784/99, por com elas concordar integralmente:

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

Informa a Fiscalização que, no decorrer do procedimento, intimou o contribuinte a indicar a base legal do registro contábil destes gastos no ativo imobilizado e da consequente apuração de despesas de depreciação/amortização e créditos da não cumulatividade, que assim se manifestou:

“a base legal para a tomada dos créditos em relação ao ativo imobilizado, é o disposto no **art. 3º inciso VI, combinado com o inciso III, parágrafo 1º da Lei 10.833/2003**". "Em relação as paradas programadas (manutenção relevante realizada nos navios e nas instalações de Dutos e Terminais, que é capitalizada para amortização por conta da legislação contábil, Pronunciamento Contábil – CPC n.º 27), a base legal é o **art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003**, combinado com o art. 66, § 5º, II, “a”, da IN SRF n.º 247/2002". (g.n.)

Com fundamento na manifestação supra, a Autoridade a quo entendeu que, a despeito da pertinência em se demonstrar tais gastos no ativo imobilizado, e sua consequente depreciação contábil, as despesas de depreciação/amortização sobre eles apuradas não são aquelas para as quais a legislação prevê a hipótese de apuração de créditos descontáveis do PIS e da Cofins devidos mensalmente, nos termos do art. 3º, incisos VI, c/c o seu §1º, inciso III ("depreciação"), e VII, c/c o seu §1º, inciso III ("amortização"), das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, sustenta que a apuração dos créditos na forma pretendida pelo sujeito passivo somente é legalmente permitida sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção destes bens.

Invoca a Instrução Normativa SRF nº 457/2004, que disciplina especificamente a utilização dos créditos da não-cumulatividade sobre encargos de depreciação de bens, na qual há previsão de que os créditos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem ou opcionalmente nos prazos de 4 ou 2 anos, para determinadas máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos previstos na lei. Isto porque parte do pressuposto de que esses créditos necessariamente são apurados sobre as depreciações de bens, e não sobre gastos com manutenção de bens.

Acrescenta que o registro contábil destas despesas no ativo imobilizado não os transforma em bens, máquinas ou equipamento; não convola as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas ou equipamentos; não passam a integrar o valor dos bens objeto da manutenção; não aumenta a vida útil dos bens; e não se depreciam nos mesmos prazos em que os respectivos bens.

Tece similar juízo a respeito das despesas de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, que não se confundem com a "*depreciação/amortização dos gastos com serviços diversos de docagem, manutenção, limpeza e reabilitação de navios, embarcações e tanques*"

Conclui, por fim, pela ausência de permissivo legal para a tomada dos aludidos créditos, procedendo à glosa dos créditos descontados a este título.

Por sua vez, o contribuinte, seguindo outra linha argumentativa, pugna pela desconstituição da glosa, visto entender que tais gastos seriam na verdade despesas na aquisição de insumos, na medida em que são serviços indispensáveis para a consecução do seu objeto social, embora estejam registrados em conta do ativo imobilizado, gerando créditos de PIS e Cofins, nos termos dos incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acusa a Fiscalização de interpretar o conceito de insumos de forma restritiva, sem considerar a recente decisão do STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, e, por conseguinte, os critérios da essencialidade e imprescindibilidade nela definidos.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte como se verá a seguir.

Cabe, inicialmente, transcrever a legislação de regência sobre a matéria, especificamente o art. 3º, incisos II, VI e VII, e § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**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 n.º 11.196, de 2005)

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

(...)

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

(...)

**III - dos encargos de depreciação e amortização** dos bens mencionados nos incisos **VI, VII e XI** do caput, incorridos no mês; (g.n.)

Nota-se de plano que o embasamento legal adotado pela empresa não lhe socorre, pois o inciso VI e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite a apuração dos créditos exclusivamente sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens. Mesmo raciocínio deve ser aplicado às despesas de amortização previstas no inciso VII e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cumprir destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são as exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva. (...)

Em outras palavras, a legislação tratou de discriminar os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003), mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

Caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

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

Dessa forma, em um contexto eminentemente fiscal, a norma traz benefício especificamente direcionado para a aquisição de máquinas e equipamentos, com o claro objetivo de incentivar a renovação do parque industrial. Sendo assim, por falta de referência expressa no dispositivo legal, não se pode cogitar que o benefício abranja outros valores que não os que se refiram aos referidos bens. Portanto, o benefício fiscal não pode ser estendido de forma a abarcar as paradas para manutenção e as docagens, ainda que se admita que o registro contábil do equipamento e dos serviços de manutenção devam ser levados contabilmente ao ativo permanente em rubricas relacionadas.

Também não vejo possibilidade de enquadramento do crédito pretendido, simultaneamente, em duas hipóteses de incidência, a saber, incisos II e VI/VII das referidas leis, tendo em vista a literalidade do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Se o legislador assim o desejasse, pelas mesmas razões já expostas, o faria de forma expressa, como, por exemplo, utilizando a expressão "simultaneamente" no *caput* do dispositivo.

Nota-se, da leitura do Despacho Decisório, que a Autoridade *a quo* ateu-se exclusivamente à questão da impossibilidade de apuração dos créditos vinculados à

depreciação/amortização) de gastos "ativados" de serviços de manutenção (incisos VI e VII), não se manifestando conclusivamente a respeito da conceituação de insumos ou não destes gastos (inciso II). Seguiu estritamente o desejo estampado na escrituração fiscal do sujeito passivo, qual seja, a apuração de créditos vinculados à depreciação.

Do exposto, voto por manter as glosas.

### **(ii) Desconto de créditos na aquisição de embarcações**

Relata a Autoridade competente que o sujeito passivo apropriou-se, irregularmente, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações, nos termos do art. 1º, XII, da Lei n.º 11.774/2008, alterado pela Lei n.º 12.546/2011:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

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

Dessa forma, esse dispositivo legal apenas permitiria o imediato creditamento na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as embarcações não se encaixariam por serem veículos. Por isso, faltaria amparo legal para a tomada de crédito integral.

Fundamentou a fiscalização que o NCM das embarcações é diverso de máquinas e equipamentos, por serem veículos; então caberia a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei n.º 10.833/2003.

Mais uma vez, entendo que a decisão de piso foi precisa na tratativa da falta de fundamento legal para o creditamento integral intentado pelo contribuinte nas aquisições das embarcações (art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99):

Em oposição, o contribuinte defende que valeu-se da faculdade, a ele permitida, de reconhecer de forma imediata e integral o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei n.º 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei n.º 12.546/2011).

Insera as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", visto tratarem-se de "*instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem*".

Acusa a Autoridade *a quo* de interpretar de forma restritiva a legislação a respeito da não-cumulatividade. No seu entender, o fato de a Lei n.º 11.744/2008 não mencionar o NCM e utilizar a expressão genérica "máquinas e equipamentos" leva justamente à conclusão de que não se desejou a suposta restrição.

Assevera que tais gastos são necessários e imprescindíveis ao exercício das atividades da empresa, e, portanto, uma interpretação restritiva à legislação de regência afrontaria recente decisão do Superior Tribunal de Justiça (pelo contexto, aquela proferida no âmbito do REsp n.º 1.221.170-PR).

Por fim, acrescenta que a própria Administração Pública, ao editar o Decreto n.º 6.909/2009, que regulamentou dispositivos da Lei n.º 11.051/2004, classificou as embarcações das posições NCM 89.01.20.00, 89.01.30.00 e 89.01.90.00 como máquinas e equipamentos.

Como veremos a seguir, a tese defendida pelo sujeito passivo não deve prosperar.

Preliminarmente, em se tratando de desconto de créditos (renúncia de receita), a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ser restritiva (literal).

Portanto, o direito a crédito somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal, não se aplicando a analogia para determinação dos bens que gerarão créditos das contribuições. *In casu*, se a norma legal diz "máquinas e equipamentos", assim deve ser entendido, sem ampliação de seu sentido.

Em outras palavras, é notório que as normas que regem a exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente. Portanto, somente podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições os valores expressamente autorizados por lei, não sendo cabível interpretação extensiva. Tal regra de hermenêutica resta consagrada no art. 111 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Dessa forma, o que temos aqui não é uma lacuna legal a ser preenchida, com qualquer um dos métodos interpretativos previstos nos incisos do art. 108 do CTN9, mas tão-somente a interpretação literal de uma hipótese de exclusão do crédito tributário, estabelecido no referido art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008.

É de fácil percepção que o referido dispositivo expressamente admite o creditamento imediato dos créditos oriundos de aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado.

Portanto, não se pode aplicar a analogia pretendida pelo sujeito passivo, qual seja, a de classificar "embarcações" como sendo espécie do gênero "máquinas e equipamentos", com base no disposto no Decreto nº 6.099/2009, que regulamentou o art. 2º da Lei nº 11.051/2004. Afinal, não há lacuna a ser preenchida no art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008, estando o seu objeto perfeitamente delimitado.

Percebe-se também 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. Mais uma vez não lhe assiste razão, e a ementa do referido acórdão já reproduzida no tópico "Despesas de Depreciação/Amortização com Docagens e Paradas Programadas para Manutenção" é esclarecedora neste sentido.

Como visto, nota-se que a decisão (vinculante) daquele Tribunal Superior atem-se exclusivamente à conceituação de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de creditamento.

Nesse aspecto, não se pode esquecer 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, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Portanto, no presente caso, as condições a serem preenchidas para fins de autorização de creditamento são aquelas impostas pelo art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011, não se levando em consideração tão-somente a essencialidade ou a relevância dos serviços no processo industrial.

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

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

Note-se que neste rol não há só máquinas e equipamentos, mas também aparelhos e instrumentos, o que enfraquece ainda mais a tese defendida pelo sujeito passivo.

Tal classificação deve ser feita à luz do regramento previsto no Sistema Harmonizado de Designação de Codificação de Mercadorias (SH). Neste, as "máquinas e equipamentos" e as "embarcações" possuem classificações tarifárias distintas, respectivamente, na seção XVI e na seção XVII ("material de transporte"). Consequentemente, não se pode considerar uma como subsespécie da outra, ou seja, não qualquer identidade entre essas mercadorias.

Outra questão relevante, ainda a respeito da falta de identidade entre o objeto de aquisição ("embarcações") e aquele previsto em tese na norma ("máquinas e equipamentos"), extrai-se do arcabouço legal/normativo aplicável ao caso.

Neste sentido, é fato que a legislação tributária, quando quer estabelecer regras de tributação ou de concessão de crédito em relação a um ou a outro determinado bem (tais como, máquinas, equipamentos, veículos, embarcações e quaisquer outros), o faz de forma específica (literal). E isso resta plenamente demonstrado em inúmeros dispositivos legais e infralegais, a seguir exemplificados: art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003; art. 7º, § 3º, incisos I e II, art. 8º, §§ 3º, 9º e 14, art. 15, incisos IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38, *caput*, da Lei nº 10.865/2004; art. 1º, *caput*, e art. 3º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 10.485/2002; art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002; art. 14, *caput*, e §§ 7º, 8º e 10, da Lei nº 11.033/2004; art. 10, inciso II, da Lei nº 11.051/2004; art. 62, § 2º, inciso III, do Decreto nº 3.000/99; art. 48, inciso II, art. 54, inciso XXIII, e art. 153, § 1º, incisos I a VI, do Decreto nº 7.212/2010; art. 1º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 459/2004; art. 23, inciso I, alínea "e", inciso III, alínea "b", e art. 24, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006; item 2, do Ato Declaratório SRF nº 48/98.

Não se pode esquecer que, conceitualmente, as embarcações são espécie de veículos automotores.

Corroborando com tudo o que foi dito, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 20/04/2015, esclarece que admite-se a apuração de créditos de PIS e Cofins, em relação aos veículos automotores (sendo embarcações, uma das suas espécies) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão-somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, inciso VI, c/c parágrafo 1º, inciso III, da Lei 10.833/2003. Enfim, há entendimento expresso da Receita Federal de que veículos automotores não são alcançados pelo conceito de máquinas e equipamentos.

Diante do exposto, carece de amparo legal a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da Cofins em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de embarcações.

Logo, as glosas foram corretas, devendo ser mantidas.

### **(iii) Dutos, Terminais e Instalações - Arrendamento (locação)**

Foi negado o creditamento da conta aluguel de dutos e terminais (Conta 45240000), pois os contratos de arrendamento não seriam tecnicamente contratos de arrendamento mercantil, afastando a aplicação do inciso V da Lei nº 10.833/2003, tampouco seriam prédios, para aplicação do inciso IV da mesma Lei:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

Sustenta a Recorrente que nas suas *atividades* de empresa brasileira de navegação e transporte de petróleo, como dispõe o seu Contrato Social *pagou obrigações com aluguéis* em relação a:

- Dutos e terminais terrestres: “...o arrendamento das instalações de propriedade da PETROBRÁS S/A citadas nas cláusulas terceiras dos contratos (Cláusula Terceira - diz os nomes dos oleodutos e terminais alugados e suas respectivas siglas) e detalhadas em seus Anexos I (Anexo I - relaciona o diâmetro e a extensão de cada oleoduto alugado e o número e capacidade dos tanques e esferas que compõem os terminais, bem como suas instalações complementares como casa de amostra, casa de combate à incêndio, guarita, plataforma de carregamento etc);”

- Terminais aquaviários, da PETROBRÁS: ‘...o arrendamento das instalações de propriedade da PETROBRÁS S/A citadas nas cláusulas terceiras dos contratos (Cláusula Terceira - diz o nome dos terminais alugados) e detalhadas em seus Anexos I (Anexo I - relaciona o número e capacidade dos tanques e esferas que compõem os terminais, bem como suas instalações complementares como casa de amostra, casa de combate a incêndio, guarita, píer, atracadouro etc);”

A natureza de arrendamento dos contratos fora afastada pela autoridade fiscal, para entender que são aluguéis e não arrendamento. Isso porque não obstante a denominação, não se trata do arrendamento mercantil, pois os requisitos para serem considerados contraprestações de arrendamento mercantil não cumprem a Lei n.º 6.099/74 e a Resolução do Conselho Monetário Nacional n.º 2.309/96.

Por isso, concordo que os referidos dispêndios não se subsomem a prescrição do inciso V do art. 3.º, pois:

a) a arrendadora não é instituição financeira (art. 1.º da Resolução BACEN n.º 2.309/96), nem tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;

b) nos casos em que a arrendatária é subsidiária integral da outra, há impedimento de firmarem contrato de arrendamento mercantil entre si (art. 2.º da Lei n.º 6.099/74 c/c art. 28 da Resolução BACEN n.º 2.309/96);

c) a TRANSPETRO é obrigada a devolver os bens arrendados e não se configura a possibilidade de exercer o seu direito de compra do bens arrendados, contrariando o art. 5.º, alíneas "c" e "d" da Lei n.º 6.099/74 e art. 7.º, inc V, VI e VII da Resolução BACEN n.º 2.309/96;

d) não se caracterizam como de arrendamento mercantil as operações que se realizarem em desacordo com as disposições normativas (artigo 33, a Resolução BACEN n.º 2.309/96).

Não se trata, portanto, de arrendamento do tipo mercantil, mas de outro tipo de arrendamento (*prédios, terrenos, bases, dutos de transportes e terminais*).

Todavia, é incontroverso que os contratos são de aluguel e não de arrendamento. Se os contratos tem a natureza de aluguel, independentemente da denominação de arrendamento, basta que se analise a aplicabilidade do inciso IV da Lei n.º 10.833/2003.

Em reforço de argumentação, a Recorrente aduz que numa conceituação mais ampla, tais despesas (aluguel) geram direito ao creditamento da contribuição, com base no art. 3.º, IV da Lei n.º 10.833/2003.

A interpretação dada pela autoridade de origem e pela DRJ foi no sentido de que o direito à apuração de créditos de COFINS não cumulativa só alcança as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não alcançando dutos, terminais, instalações.

Entendo que o creditamento é sim permitido com supedâneo nesse dispositivo. Explico.

(i) O objeto social da Transpetro é:

Art. 3º. A Companhia tem como objeto:

1- As operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros, e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal;

II- O transporte de sinais, de dados, voz e imagem associados às suas atividades fins,;

III- A construção e operação de novos dutos, terminais e embarcações, mediante associação com outras empresas, majoritária ou minoritariamente, a participação em outras sociedades controladas ou coligadas, bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas.

§ 1º - As atividades econômicas decorrentes de seu objeto social serão desenvolvidas pela Companhia em caráter de livre competição com outras empresas, obedecendo estritamente às condições de mercado.

§ 2º - A Companhia exercerá as atividades vinculadas ao seu objeto social por meios próprios ou de terceiros."

(ii) Não há como realizar transportes de petróleo ou gás natural e seus derivados sem o uso de embarcações, portos, terminais, dutos e equivalentes, integrados.

(iii) Para o cumprimento da atividade de transporte do petróleo, a TRANSPETRO celebra com a PETROBRÁS os referidos contratos para a utilização de dutos e terminais terrestres e aquaviários, que são indissociáveis dos prédios, terrenos e bases.

Dito de outra forma, os contratos contemplam também o uso de instalações, ou seja, prédios, depósitos, casas de bombas, casas de controle, prédios administrativos, guaritas, terrenos e outros. Configurada a natureza jurídica de prédio, dentro do conceito dado pelo direito privado.

Nos termos do art. 79 do Código Civil, compõe o conceito de **edificação** todos os bens incorporados ao solo e subsolo.

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

(v) O gerenciamento das operações e a manutenção do conjunto prédios, terrenos, duto e terminais é de responsabilidade da própria TRANSPETRO em todas as regiões do Brasil.

(vi) Os terminais e dutos são instalações, nos termos da Portaria ANP nº 170. Dutos são instalações fixas de tubos de transporte de petróleo e derivados, que movimentam líquidos ou gases, "conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural" (Art. 1º, Portaria ANP 125/2002), e terminal são instalações fixas de armazenamento de produtos relacionados ao petróleo, de chegada e de onde partem os dutos de transporte, estando todos dutos e terminais presos ao solo, e somente nessa condição podem ser utilizados.

(vii) Os terminais e dutos compõem o ativo imobilizado da Petrobrás, que os aluga à Transpetro.

Então, independentemente da qualificação dos dutos e terminais como prédios ou equipamentos, ambos estão dentro do escopo do art.3º, IV da Lei nº 10.833/2003.

As glosas devem ser revertidas.

IV) Exclusão das receitas decorrentes de reembolso de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens da base de cálculo das contribuições

A recorrente defende o direito de excluir da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de (i) reembolso de despesas, (ii) de sinistros e (iii) de disponibilização de garagens.

Segundo as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, respectivamente, estas contribuições incidem sobre o total das receitas da pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º, caput). O total das receitas a que se refere o art. 1º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404/76. Ainda de acordo com o § 2º do referido art. 1º, a base de cálculo das contribuições é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º, desse artigo, com as exclusões das receitas expressamente elencadas no § 3º desse mesmo artigo.

Ora, dentre as receitas elencadas no referido dispositivo legal não se encontram as receitas excluídas pela recorrente, ou seja, as decorrentes de: (i) reembolso de despesas, (ii) de sinistros e (iii) de disponibilização de garagens.

Assim, as contribuições lançadas e exigidas sobre tais receitas devem ser mantidas.

V) Aproveitamento de créditos extemporâneos

O aproveitamento de crédito extemporâneo está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições).

Segundo o disposto no § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, os créditos das contribuições devem apurados sobre o valor dos bens adquiridos no mês e/ ou sobre as despesas incorridas no mês, restringindo o cálculo dos créditos aos respectivos períodos de apuração.

O fato de o disposto no § 4º, daquele mesmo artigo, prever que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequente, não significa que o crédito extemporâneo pode ser aproveitado sem a retificação EFD-Contribuições e das respectivas DCTF.

O instrumento legal para se apurar os créditos das contribuições, a partir de 1º de janeiro de 2013, é a Escrituração Digital das contribuições (EFD-Contribuições) transmitida à RFB. Caso o contribuinte tenha cometido erro na escrituração da EFD transmitida deve providenciar sua retificação.

A IN SRF n.º 1.252, de 01/03/2012, com as alterações trazidas pela IN RFB n.º 1.167, de 21/08/2013, assim dispõe:

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.

Nesse sentido, é orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) na *Internet* com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.
2. Escriturar na EFD-Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
3. Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, mediante erro na escrituração da EFD-Contribuições, seu aproveitamento extemporâneo está condicionado à sua retificação, bem como da DIPJ e da DCTF.

No presente caso, a recorrente não retificou a EFD-Contribuições nem a DIPJ e DCTF.

Assim, a glosa dos créditos extemporâneos deve ser mantida.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte apenas para reconhecer o direito de descontar créditos das contribuições sobre os custos/incorridos com aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários, cabendo à Autoridade Administrativa reverter a glosa e, conseqüentemente, reapurar o valor das contribuições inicialmente lançadas e exigidas.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes

Fl. 22 do Acórdão n.º 3301-012.360 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.720868/2021-71

## Voto Vencedor

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior - Redator designado.

Com a devida vênia, dirirjo em parte do relator tão somente em relação aos crédito de encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios e de aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos.

A Fiscalização decidiu glosar os créditos relacionados à depreciação/amortização dos gastos com a docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte.. Essa ação foi motivada pela ausência de autorização legal, uma vez que os incisos VI e VII e § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a dedução de crédito em relação a máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado. Portanto, os gastos com a manutenção desses bens, mesmo que registrados no ativo imobilizado, não estão abrangidos.

Sustenta a contribuinte que os gastos com manutenção, reparo e reabilitação de máquinas, equipamentos e bens do ativo imobilizado devem ser ativados, pois ocorrem em intervalos regulares (em média a cada 3 anos). Consequentemente, estão sujeitos à depreciação ou amortização, gerando o direito a crédito nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com base nos fundamentos do acórdão n.º 3301-010.377 relacionados a esse tema, compartilho a seguir trechos destacados do voto condutor:

### **BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO LINHA 09 FICHAS 06A e 16 A- DACON**

Da auditoria dos créditos pleiteados pela Recorrente, após análise de toda documentação, a fiscalização detectou a escrituração no ativo imobilizado das despesas com serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações.

Diante disso, intimou a Recorrente para apresentar explicações e para que informasse a legislação que fundamentasse o registro contábil de tais gastos no ativo imobilizado, com a consequente apuração dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas de depreciação, na forma do artigo 3º, VI, da Lei n. 10.833/2003.

De acordo com informações apresentadas pelo contribuinte, fls. 779, os encargos informados na linha 09 das fichas 06A e 16A, das DACONs referem-se a amortização de gastos com manutenção e reparos de embarcações ( docagens ) e das instalações de Dutos & Terminais ( parada programada ).

Às fls 782 o contribuinte apresentou planilhas de Crédito Depreciação 2012 Manutenção Dutos Embarcações, dos meses de janeiro a dezembro de 2012, em que identifica valores calculados sobre paradas programadas para manutenção, com serviços de docagem de navios e embarcações, inspeções técnicas, manutenção, limpeza e reabilitação de tanques de armazenamento, com ou sem fornecimento de material

Em face da extensão das atividades desenvolvidas, contribuinte foi intimado a apresentar cópia do livro Razão das contas representativas de despesa de depreciação/amortização dos gastos com as paradas programadas, que geraram os créditos demonstrados no DACON e suas respectivas contas de Depreciação/Amortização Acumulada.

A fiscalização sustentou que os dispositivos da Lei n. 6.404/1976 e das normas contábeis estão relacionados com critérios contábeis para classificação e avaliação de bens do ativo, enquanto o § 1º, inciso III do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 trata da apuração de crédito de COFINS sobre as despesas de depreciação dos ativos.

Afirmou que a escrituração dos custos e despesas com serviços de reparos e manutenção se trata de uma questão contábil, sem efeitos para os créditos do PIS/COFINS. Com isso, concluiu por realizar as glosas de créditos apurados sobre despesas de depreciação, decorrente da escrituração no ativo imobilizado das despesas com serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações, afirmando que o crédito sobre despesas de depreciação somente pode ser realizado quando se tratar de bens, máquinas e equipamentos escriturados no ativo, nunca sobre os serviços de manutenção escriturados no ativo.

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

De fato, conforme já apurado, a empresa, desde janeiro de 2006, adota como prática contábil o registro no ativo imobilizado dos gastos relevantes com manutenção de unidades industriais e dos navios, [...]

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

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

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

Da leitura do relatório fiscal se pode extrair que a fiscalização admite a escrituração dos serviços e gastos com manutenção no ativo imobilizado, mas se trata de uma questão meramente contábil. Admite, ainda, citando a Interpretação Técnica do IBRACON n. 01/2006, o tratamento contábil dos custos com manutenção em segmentos da indústria como o petroquímico e naval, reconhecendo que são dispêndios regulares e indispensáveis para a adequada utilização do ativo até o final de sua vida útil, registrando *tais gastos no ativo imobilizado e a depreciação ao longo de sua vida útil, ou seja, até a próxima parada programada.* (grifei)

Nota-se que a fiscalização reconhece a adequação contábil de registro desses gastos no ativo, prolongando a vida útil do bem, que se estende até a próxima parada programada. No entanto, não admite os créditos de PIS/COFINS sobre as despesas sob o argumento de que os incisos VI e § 1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, apenas admite o crédito sobre a depreciação de bens, máquinas e equipamentos.

Conclui que gastos com manutenção de bens, máquinas e equipamentos, mesmo que registrados no ativo imobilizado, não se transformam em bens, máquinas e equipamentos.

A premissa da fiscalização está equivocada e as glosas merecem ser revertidas.

Como dito, a própria fiscalização reconhece correto o procedimento contábil executado pela Recorrente, visto que os gastos com manutenção e reparos de ativos devem ser ativados quando prolongam a vida útil do bem do ativo.

No entanto, diferentemente do posicionamento da fiscalização, não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.

Não se trata de mera norma contábil, mas também exigência da própria Lei n. 4.506/1964, ao prescrever, em seu artigo 48, parágrafo único, a necessidade de escrituração de referidas despesas no ativo imobilizado quando prolongar a vida útil do ativo, para serem deduzidas do lucro real pelos encargos de depreciação, vedando seu tratamento como despesas operacionais:

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

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

Assim, deve ser afastado também o argumento da fiscalização, aplicando o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3/2007, afirmando não ser possível o crédito porque as despesas já foram levadas a custo na apuração do resultado do exercício. Esse raciocínio está equivocado, visto que a lei

determina sua escrituração no ativo, não sendo possível o seu tratamento como custos ou despesas operacionais.

Em sede de defesa, a Recorrente se manifestou sobre os serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações, argumentando sua importância para a vida útil do navio, informando que tais serviços são executados em uma periodicidade de 2 anos e meio, no mínimo, estendendo a vida útil do ativo até a próxima parada programada:

Por isso, do ponto de vista do destino da aquisição de peças, ou mesmo dos serviços realizados, no caso de docagem, não se pode distinguir manutenção, revisão, reparos e conservação, por decorrerem do mesmo critério de base, que é a “manutenção”, nas duas possibilidades, de prevenção ou de reparação.

Com efeito, os serviços de manutenção das embarcações dedicadas ao transporte de petróleo não constituem uma liberalidade da TRANSPETRO. Pelo contrário: está-se diante de seu dever, tanto mais pela necessidade de docagem para renovação da certificação internacional das embarcações com que opera. Trata-se de exigência expressa das autoridades brasileiras e internacionais, em conformidade com tratados e convenções internacionais.

Para atingir estes propósitos, a operação de docagem consiste no assentamento de navios sobre doca seca, para manutenção, limpeza e pintura do casco, inspeção e substituição de ânodos sacrificiais, limpeza e reparação das caixas de mar e válvulas de fundo e outros reparos.

Especificamente, a embarcação entra empurrada por rebocadores para as docas, com o auxílio de cabos que são tracionados pelos cabrestantes (montados no eixo vertical) e molinetes (montados no eixo horizontal) até assentar-se nos picadeiros. A seguir, são identificados os serviços necessários, como reparo ou manutenção. Trata-se de serviços de suma importância para a vida útil de um navio, o qual deve ser realizado a cada 2 anos e meio, no mínimo.

[...]

Destarte, a docagem dos navios petroleiros é procedimento indispensável para garantir a segurança das operações, dos profissionais e a proteção ao meio-ambiente.

Em virtudes dos graves riscos que os navios oferecem, são aplicáveis severos padrões de controle sobre acidentes com o transporte marítimo de petróleo ou gás no Brasil e em diversos outros países, como afetações ao meio ambiente, à vida marinha ou mesmo às vidas humanas.

Por decorrência, o dever de manutenção das embarcações é uma imposição com exigência rigorosa dos órgãos competentes, como a Marinha do Brasil, a ANTAQ, a ANP e diversos órgãos de controle ambiental, como CETESB, CONAMA e outros, para autorizar o uso e circulação de qualquer navio no transporte de petróleo ou gás no País.

Em suma, docagens ou paradas programadas de embarcações representam serviços orientados a grandes manutenções efetuadas com vistas a restaurar ou manter os padrões originais de desempenho das embarcações, previstos pelos fornecedores. De fato, representam a única alternativa para utilização do ativo até o final de sua vida útil.

No âmbito da RFB já se reconhece a possibilidade de escriturar no ativo imobilizado as despesas com serviços de reparo e manutenção de bens, de acordo com os critérios acima, apurando créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as despesas de depreciação.

Como exemplo, vale mencionar trecho da ementa da Solução de Consulta Cosit n. 59/2021:

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 2 DE FEVEREIRO DE 2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE ATÉ UM ANO. DIRETO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

**Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano:**

**- pode ser descontado crédito, a título de insumo, com base nos encargos de depreciação caso os veículos sejam utilizados na prestação de serviços.**

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

- não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

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

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

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

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

As partes em destaque evidenciam o quanto argumentado até aqui:

1 - se os gastos com manutenção (serviços) e com partes e peças de reposição **não** gerarem o aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, sobre tais dispêndios pode ser apurado crédito de PIS/COFINS, mas como insumos, nos termos do artigo 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003;

2 - se os gastos com manutenção (serviços) e com partes e peças de reposição acarretam o aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, os gastos devem ser ativados, com a possibilidade de apuração de crédito de PIS/COFINS com base nos encargos de depreciação, nos termos

do artigo 3º, VI, combinado com o § 1º, III do mesmo artigo, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, entendo como correto o procedimento adotado pela Recorrente, devendo-se reverter as glosas.

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

***BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR DE AQUISIÇÃO –  
LINHA 10 FICHA 06A***

***e 16A - DACON***

Da análise dos registros contábeis relacionados com os navios contabilizados no ativo imobilizado, a fiscalização detectou que a Recorrente apurou créditos de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição, quando, em seu entendimento, deveriam ser apurados por encargos de depreciação. Trata-se dos navios Furtado, Sérgio Buarque e João Cândido.

Em atendimento à fiscalização, a Recorrente apresentou explicações afirmando que o procedimento está fundamentado no artigo 1º da Lei n. 11.774/2008, o qual permite o crédito integral sobre o valor da aquisição dos ativos (e não mais pela depreciação) se adquiridos a partir de julho de 2012.

O art. 1º da Lei n. 11.774/2008, com redação dada pela Lei n. 12.546/2011, estabelece:

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.**

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados:

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003,

sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, no caso de importação. (grifei)

Contudo, a fiscalização argumentou que o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 conferiu a possibilidade de crédito integral nas aquisições de bens do ativo apenas em relação às máquinas e equipamentos. Utilizando-se da seção XVI da TIPI, que trata da classificação fiscal das máquinas e equipamentos, sustentou que as embarcações não podem ser tratadas como tal, pois classificadas como material de transporte na seção XVII da mesma TIPI.

Assim, por ser uma embarcação (veículo) e não uma máquina, tampouco um equipamento, a apuração do crédito deve ser pela via da depreciação, nos termos do artigo 3º, VI e § 1º, III, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, glosando o crédito integral realizado pela Recorrente:

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

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

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

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

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

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

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

Consta dos autos a informação de que a Recorrente é uma empresa subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, destinada ao desempenho de atividades de transporte ou ao apoio logístico. Assim, presta serviço de transporte de gás e derivados de petróleo, utilizando-se das embarcação como um dos meios para o desenvolvimento dessa atividade.

Do estatuto social é possível identificar que a Recorrente tem como objeto o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações, daí a razão de ser proprietária de navios, pois utilizadas em sua prestação de serviços:

Art. 3º - A Companhia tem como objeto:

I- As operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros, e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal;

II- O transporte de sinais, de dados, voz e imagem associados às suas atividades fins;

III- A construção e operação de novos dutos, terminais e embarcações, mediante associação com outras empresas, majoritária ou minoritariamente; a participação em outras sociedades controladas ou coligadas, bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas.

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

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

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

As glosas devem ser revertidas.

***BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR DE AQUISIÇÃO –  
LINHA 10 FICHA 06A***

***e 16A - DACON***

Da análise dos registros contábeis relacionados com os navios contabilizados no ativo imobilizado, a fiscalização detectou que a Recorrente apurou créditos de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição, quando, em seu entendimento, deveriam ser

apurados por encargos de depreciação. Trata-se dos navios Furtado, Sérgio Buarque e João Cândido.

Em atendimento à fiscalização, a Recorrente apresentou explicações afirmando que o procedimento está fundamentado no artigo 1º da Lei n. 11.774/2008, o qual permite o crédito integral sobre o valor da aquisição dos ativos (e não mais pela depreciação) se adquiridos a partir de julho de 2012.

O art. 1º da Lei n. 11.774/2008, com redação dada pela Lei n. 12.546/2011, estabelece:

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.**

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados:

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (grifei)

Contudo, a fiscalização argumentou que o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 conferiu a possibilidade de crédito integral nas aquisições de bens do ativo apenas em relação às máquinas e equipamentos. Utilizando-se da seção XVI da TIPI, que trata da classificação fiscal das máquinas e equipamentos, sustentou que as embarcações não podem ser tratadas como tal, pois classificadas como material de transporte na seção XVII da mesma TIPI.

Assim, por ser uma embarcação (veículo) e não uma máquina, tampouco um equipamento, a apuração do crédito deve ser pela via da depreciação, nos termos do artigo 3º, VI e § 1º, III, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, glosando o crédito integral realizado pela Recorrente:

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

Em consonância a interpretação acima, o ADI RFB 4, de 20/04/2015, dispõe que são admitidos créditos de PIS e COFINS, em relação aos veículos automotores ( embarcações ) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de

serviços, tão somente com a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º. VI c/c parágrafo 1º. Inciso III, Lei 10.833/2003.

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

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

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

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

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

Consta dos autos a informação de que a Recorrente é uma empresa subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, destinada ao desempenho de atividades de transporte ou ao apoio logístico. Assim, presta serviço de transporte de gás e derivados de petróleo, utilizando-se das embarcações como um dos meios para o desenvolvimento dessa atividade.

Do estatuto social é possível identificar que a Recorrente tem como objeto o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações, daí a razão de ser proprietária de navios, pois utilizadas em sua prestação de serviços:

Art. 3º - A Companhia tem como objeto:

I- As operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros, e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal;

II- O transporte de sinais, de dados, voz e imagem associados às suas atividades fins;

III- A construção e operação de novos dutos, terminais e embarcações, mediante associação com outras empresas, majoritária ou minoritariamente; a participação em outras sociedades controladas ou coligadas, bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas.

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

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

As glosas devem ser revertidas.

Diante do exposto, voto em reverter as mencionadas glosas, nos termos do acórdão mencionado.

### **CONCLUSÃO**

Voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário em maior extensão, para reconhecer o direito ao crédito de encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios e de aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Júnior - Redator designado