



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720868/2021-71
ACÓRDÃO	9303-016.715 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

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

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, por maioria de votos, para negar a apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações, vencidos parcialmente a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo não provimento do recurso, e os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro (relatora), Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes e Dionísio Carvallhedo Barbosa, que votaram pelo provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor sobre a manutenção de embarcações adquiridas

e escrituradas no ativo imobilizado a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário indicou a intenção de apresentar declaração de voto sobre ambos os recursos.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 67, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3301-012.360, de 21 de março de 2023, e-fls. 2.881 a 2.912, assim ementado:

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 DEPRECIAÇÃO. 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 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 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.

Constou do dispositivo do acórdão:

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 Júnior. 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.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações. Indica como paradigma o Acórdão nº 3401-007.462.

Sustenta, em síntese, que:

- O inciso VI e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza tão somente a apuração dos créditos exclusivamente sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Não há, portanto, nenhuma previsão legal para o creditamento sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens.
- A legislação admite o creditamento sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, mas não há previsão expressa para depreciação de gastos realizados para manutenção desse maquinário e equipamentos. Verificou-se ainda, no histórico das contas contábeis e mediante intimações ao contribuinte, que os gastos que geraram as despesas de depreciação/amortização, utilizadas como base de cálculo dos créditos, tratavam-se de gastos com docagem de navios e embarcações do Contribuinte, e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento.
- O Pronunciamento Contábil - CPC nº 27, apontado pelo CONTRIBUINTE, refere-se tão somente aos critérios contábeis a serem observados na classificação e na avaliação de bens e direitos do ativo imobilizado, enquanto que o já conhecido inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, também citado pelo contribuinte, apenas permite o creditamento sobre despesas/gastos com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
- O inciso VI do art. 3º e o inciso III do §1º do mesmo art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, mas não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens.
- Não pode ser o simples registro contábil dessas despesas no ativo imobilizado que terá o condão de transmutar sua natureza para bens, máquinas ou equipamentos.
- Da leitura simples do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011, podemos inferir que o creditamento pretendido somente é possível quando da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, o que afastaria qualquer tentativa de se enquadrar “embarcações” no alcance da norma. Logo, a previsão legal não teria o alcance pretendido pela parte fiscalizada.

- A fiscalização desconsiderou o desconto imediato dos créditos das contribuições, com base na legislação supracitada, todavia, permitiu os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (20 anos) e à taxa anual de depreciação (5%) para embarcações.
- Todavia, ao contrário do que quer fazer crer a recorrida, o dispositivo expressamente admite apenas o creditamento imediato dos créditos oriundos de aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, isto é, no dizer da norma “destinados à produção de bens e prestação de serviços”.
- Desse modo, não se pode aplicar a analogia ou mesmo interpretação extensiva pretendida pelo sujeito passivo, a fim de classificar “embarcações” como sendo espécie do gênero “máquinas e equipamentos”.
- A decisão da fiscalização encontra amparo no Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 4, de 20/4/2015, que esclarece que a apuração de créditos de PIS/COFINS, no caso de veículos automotores (dos quais as embarcações são espécies) incorporados ao ativo imobilizado e destinados à prestação de serviços acontece segundo o encargo mensal de depreciação, tal qual dispõe o art. 3º, inciso VI, c/c parágrafo 1º, inciso III, da Lei 10.833/2003.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2934/2940 deu seguimento ao Recurso Especial, com as seguintes razões:

A decisão recorrida julgou possível o creditamento sobre encargos de depreciação de serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção de navios.

Aduziu que uma embarcação, constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no *caput* do artigo 1º da Lei nº 11.774, de 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.

Concluiu quer, quando o artigo 1º da Lei nº 11.774, de 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.

Nesse sentido, reverteu as glosas dos créditos relacionados a despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-007.462 está assim ementado:

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

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

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. 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.

(...)

Prolatada em processo de interesse do mesmo contribuinte, a decisão julgou que inexistia, na legislação em vigor, dispositivo legal que autorize a tomada de créditos sobre valores de despesas de depreciação havidas com

gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). Aduziu que a legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização somente 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 referidos gastos.

Da mesma forma, defendeu que não há previsão legal para a apropriação de créditos relativos a aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral. Explicou que a o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, autoriza o creditamento tão-somente sobre a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, dessa Lei e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, evidente similitude fática, haja vista tratar-se de processos do interesse do mesmo contribuinte.

A divergência jurisprudencial sobre a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de depreciação amortização com docagens e paradas proclamadas e aquisição de embarcações. Enquanto a decisão recorrida deferiu o creditamento, o paradigma manteve a glosa respectiva.

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

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Aduz o sujeito passivo divergência jurisprudencial quanto à impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a prévia retificação da escrituração digital das contribuições.

Insurge-se a contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que entendeu pela impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a prévia retificação da escrituração digital das contribuições.

Sustenta, em suma:

- O caso é de aplicação da regra geral de manutenção creditícia, prevista no § 4º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003: "O crédito não

aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Não se ocupou o legislador a impor condicionantes de qualquer ordem.

- Desta feita, deve prevalecer a interpretação segundo a qual o aproveitamento de créditos extemporâneos independe da retificação de obrigações acessórias. Descabe à administração fazendária criar requisitos não previstos em lei para o gozo de direito legítimo do contribuinte. Deveras, o § 4º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não exige a retificação das obrigações acessórias para que o crédito extemporâneo possa ser aproveitado. Assim, não pode a administração fazendária impor esta exigência para aproveitamento de créditos extemporâneos.
- É certo que um procedimento contábil, ao nível de obrigações tributárias acessórias, previsto em norma infralegal, não tem o condão de afastar, do caso, a regra geral de manutenção creditícia, prevista no § 4º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, segundo a qual: *“O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”*
- Semelhante formalismo, lastreado no mencionado art. 11 da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012, finda por violar a natureza jurídica *ex lege* das obrigações tributárias, com grave prejuízo à garantia constitucional da legalidade tributária (art. 150, I, CF), continuada na definição de tributo como “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, *“instituída em lei”* e cobrada mediante atividade administrativa *“plenamente vinculada”* (art. 3º, CTN).
- Entendimento diverso ofende o princípio da verdade material, amplamente aplicado pelo CARF, necessário à realização da capacidade contributiva da Recorrente na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS (art. 145, § 1º, da CF).
- Com efeito, não há óbice à apuração e aproveitamento de créditos extemporâneos pelo mero fato de que não houve retificação das declarações dos meses correspondentes. Não há, ressalte-se, impedimento legal que suplante os princípios da verdade material e do formalismo moderado nestes tópicos, de tal sorte que essas conclusões não se alteram perante o quadro de não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Aponta como paradigmas os acórdãos nº 9303-013.757 e 9303-012.977:

Acórdão nº 9303-013.757

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PREVIA RETIFICAÇÃO DO DAON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado no regime da não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação do Daon por parte do contribuinte. Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito.

Acórdão nº 9303-012.977

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

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 3101/3109 deu seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

A divergência é manifesta.

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido adotou o entendimento de que o aproveitamento de créditos extemporâneos condiciona-se à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e, nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, tais declarações também deverão ser retificadas, ambos os paradigmas entenderam pela desnecessidade das retificações, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o desprovimento do Recurso Especial.

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte são tempestivos. Passa-se à análise de ambos, nos termos do art. 118 do RICARF/2023.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Entendo como comprovado o dissídio jurisprudencial para a matéria recorrida, uma vez que se está diante de paradigma autêntico. O acórdão recorrido reverteu as glosas relacionadas às despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações.

Já o paradigma manteve a glosa desses mesmos itens, sustentando que inexistente 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"). E para a aquisição de embarcações, entendeu que inexistente previsão legal para a apropriação de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral.

É o que se verifica do cotejo entre os julgados.

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

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/01/2017 a 31/12/2017	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	PIS/COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).	Crédito admitido. 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.	Crédito negado, por falta de amparo legal. Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando esses gastos.

A divergência é clara.

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

IMOBILIZADO

Para esta matéria, a divergência também está comprovada:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/01/2017 a 31/12/2017	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	PIS/COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Crédito integral e imediato das embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado.	Crédito admitido. 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.	Crédito negado, por falta de amparo legal. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que, nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação.

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

MÉRITO

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

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

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

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

A fiscalização glosou os valores informados a título de créditos apurados sobre "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)", advindos de despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas").

A glosa da fiscalização decorreu da falta de amparo legal para desconto de créditos apurados sobre despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção.

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

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

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

Entendo inaplicável essa Solução de Consulta, em razão das constatações da fiscalização postas no TVF.

Constou da informação fiscal:

Os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção de bens de terceiros. **Veja-se que, no caso, os gastos com as paradas programadas sequer são relativos a bens próprios.**

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

Nesse sentido, importante destacar que os montantes dispendidos com as paradas programadas para manutenção não passam a integrar o valor dos bens objeto da manutenção, nem aumentam sua vida útil e nem são depreciados nos mesmos prazos em que os respectivos bens. Tais gastos são registrados em ativos segregados e o prazo para sua depreciação vai depender da regularidade em que são realizadas as paradas programadas, vez que são depreciados dentro do prazo transcorrido entre uma parada e outra.

A esse respeito inclusive veja-se que a Instrução Normativa SRF 457/2004, vigente à época, que disciplinava especificamente a utilização dos créditos da não cumulatividade sobre encargos de depreciação, deixava claro que tais créditos deviam 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, por óbvio, porque o pressuposto para apuração desse tipo de crédito era, e ainda é, o de que necessariamente só podem ser apurados sobre as depreciações de **bens**. As mesmas regras hoje se encontram nos parágrafos 1º dos arts. 173 e 210 da IN RFB 1.911/2019.

Resta patente que inexiste nos instrumentos normativos que disciplinam a utilização dos créditos da não cumulatividade sobre despesas de depreciação/amortização qualquer dispositivo que permita a apuração de créditos sobre depreciações/amortizações de gastos havidos com 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.

(...)

A verdade é que a fiscalizada ativou os gastos com as chamadas paradas programadas; nas escriturações apresentadas e nos esclarecimentos prestados, informou e ratificou que o crédito teve como base de cálculo os encargos de depreciação/amortização de tais gastos; não deixou dúvidas, declarou os mesmos exatamente no Registro F120 das escriturações, intitulado “Bens do Ativo Imobilizado - Encargos de Depreciação/Amortização” e destinado às informações quanto aos créditos apurados sobre encargos de depreciação/amortização de ativos imobilizados; e, de fato, tomou como base de cálculo dos créditos³ os valores das depreciações/amortizações mensais desses gastos, estas registradas nas respectivas contas de depreciação/ amortização acumulada em contrapartida das respectivas contas de despesas/custos a elas relativas (Razões Contábeis anexados aos autos do Processo Administrativo decorrente da ação fiscal ora relatada), valendo-se na realidade do inciso VI do art. 3º (crédito sobre depreciação/amortização) e do inciso III do §1º do art. 3º (depreciação/amortização mensalmente incorrida) das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que a apuração de créditos sobre os valores das despesas de depreciação/amortização dos debatidos gastos não encontra amparo na legislação que rege a matéria, procedemos à glosa dos créditos indevidamente apurados e descontados a esse título e à consequente constituição de ofício das parcelas do PIS e da COFINS que deixaram de ser espontaneamente recolhidas.

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

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

(...)

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;

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Assim, a legislação discriminou os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo, mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

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

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

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

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

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

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

Do exposto, entendo pela manutenção das glosas.

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

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

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

(...)

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

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

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

Como facilmente se constata, tal dispositivo legal somente permite a apuração e aproveitamento do crédito na forma nele prevista - imediata e integral - no caso de aquisições de **máquinas e equipamentos** e desta forma não é aplicável pois às aquisições de outros tipos de bens, tais como, por exemplo, às aquisições de embarcações, como pretendido pela fiscalizada.

A fiscalizada busca a possibilidade de uma suposta analogia com a Lei 11.051/2004 a suportar o indevido creditamento por ela levado a efeito, eis que defende que as *“as embarcações enquadram-se como máquinas e equipamentos, tendo sido assim tratadas de modo expresse no art. 2º da Lei 11.051/2004, regulamentada pelo Decreto no 6.909/2009, em cujo Anexo consta o NCM 8901.20.00 (navio-tanque).”*

Todavia, esse art. 2º da Lei 11.051/2004¹⁴ citado pela fiscalizada não trata de e nem se refere a embarcações, mas sim disciplina outra hipótese específica de creditamento do PIS e da COFINS, esta relativa aos bens a cujas espécies alude o art. 1º da mesma lei, a saber: máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos. Já o Decreto 6.909/2009, também citado pela fiscalizada, que em seu art. 3º veio a regulamentar esse dispositivo da Lei 11.051/2004 - e, dada a sua estrita função de regulamentador, a ele se limitando -, tratou de relacionar os bens que poderiam se beneficiar do creditamento nela previsto:

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

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

(destaques nossos)

No aludido Anexo do Decreto, encontram-se então relacionados os bens cuja aquisição estaria apta a gerar os créditos previstos na Lei 11.051/2004, entre eles as embarcações do tipo navio-tanque classificadas sob o código NCM 8901.20.20.

Veja-se, diferentemente do alegado, nem a Lei 11.051/2004 nem o Decreto 6.909/2009 criaram nova norma sobre enquadramento de bens; também não alteraram a classificação, a natureza ou o enquadramento dos navios-tanque - ou de qualquer outro bem -; tampouco trouxeram regra segundo a qual a partir daí

eles seriam tratados como máquinas e equipamentos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. Ao contrário, o Decreto expressamente remeteu à já existente Tabela de Incidência do IPI a identificação dos bens cuja aquisição estaria apta a gerar os créditos previstos na Lei 11.051/2004 e objetivamente listou, por código NCM, as máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos aptos a gerar tais créditos.

Isto porque a Tabela de Incidência do IPI¹⁵, que tem por base a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), configurando-se esta no instrumento legal a ser utilizado para identificação das diversas mercadorias/bens comumente comercializados nos mercados nacional e internacional e o que nela se verifica é que os navios-tanque continuam enquadrados na categoria **“Embarcações e estruturas flutuantes”** (Capítulo 89 da TIPI), da Seção XVII - **“MATERIAL DE TRANSPORTE”**, sob o código NCM 8901.20.00.

Neste ponto, não é demais repisar que o direito a crédito somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal que o prevê. No caso concreto, sequer existe uma lacuna legal a ser preenchida por analogia ou por quaisquer outros métodos interpretativos previstos no art. 108 do Código Tributário Nacional, o objeto do art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008 encontra-se perfeitamente delimitado, ele expressamente admite o creditamento imediato em relação às **aquisições de máquinas e equipamentos** destinados à produção de bens e prestação de serviços e assim não alcança as embarcações adquiridas pela fiscalizada.

O Contribuinte entende que cabe o reconhecimento de forma imediata e integral do crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei nº 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011), pois insere as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", já que são "instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem". Aponta que não cabe interpretar de forma restritiva a legislação, uma vez que a Lei nº 11.744/2008 não menciona o NCM e utiliza a expressão genérica "máquinas e equipamentos".

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

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

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

Isso porque, como já dito, em se tratando de desconto de créditos (renúncia de receita), a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ser restritiva (literal). Se a norma legal diz "máquinas e equipamentos" destinados ao ativo imobilizado, não cabe a ampliação de seu sentido para a embarcação.

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

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

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

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

(...)

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

Logo, as glosas dos créditos devem ser restabelecidas.

Conclusão

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

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

No Acórdão recorrido, restou consignada a necessidade de retificação de obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos, a partir da interpretação do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e n. 10.833/2003, ao passo que para os paradigmas, é possível o aproveitamento do referido crédito sem as retificações correspondentes

Assim, do simples cotejo entre as ementas das decisões, é possível constatar a divergência jurisprudencial:

Acórdão Recorrido	Paradigma nº 9303-013.757	Paradigma nº 9303-012.977
O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e, nos casos em que a retificação altere	Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado no regime da não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos	Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em

Acórdão Recorrido	Paradigma nº 9303-013.757	Paradigma nº 9303-012.977
valores informados na DIPJ e na DCTF. estas declarações também deverão ser retificadas.	meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação do Dacon por parte do contribuinte.	outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo.

MÉRITO

No relatório fiscal, a fiscalização consignou que:

A apuração extemporânea de créditos torna obrigatória, em contrapartida, a retificação das escriturações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração do PIS e da COFINS. Em outras palavras, no caso de apuração extemporânea de créditos, a providência a ser tomada para garantir a utilização dos créditos a que fizer jus o sujeito passivo consiste na retificação da respectiva EFD relativa ao mês em que ocorreu a despesa/aquisição geradora do crédito e o próprio crédito e, em sendo o caso, da correspondente DCTF.

Tal procedimento se faz obrigatório por conta do que dispõem os parágrafos 1º dos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 acerca das regras a serem observadas na apuração dos créditos do PIS e da COFINS e segundo os quais **“o direito a crédito, aplica-se, exclusivamente, em relação” aos custos/despesas incorridos no mês de sua apuração** e, assim, não é permitido, a exemplo, tomar como base de cálculo dos créditos de janeiro/2017 despesas/custos incorridos em meses ou anos anteriores.

Por sua vez, essa determinação trazida na lei tem como objetivo permitir à autoridade tributária e, mesmo ao sujeito passivo, um mínimo controle dos créditos apurados e de sua utilização, vez que, se assim não o fosse, estar-se-ia diante da esdrúxula situação na qual se poderia, a qualquer tempo, tomar créditos num determinado mês relativos a despesas/custos incorridos em qualquer outro mês ou ano, de modo que a autoridade tributária teria que, a cada mês de creditamento, revisar toda a escrituração pregressa do contribuinte a fim de se certificar de que não haveria duplicidade na utilização dos créditos. Certamente, não é a essa a situação buscada pelo legislador.

(...)

Por conseguinte, ante a impossibilidade legal de se autorizar o creditamento no mês com base nos valores de custos/despesas incorridos em meses/anos anteriores e verificado que o procedimento adotado pela fiscalizada não encontra amparo na legislação de regência da matéria, foram glosados os créditos por ela apurados sobre o indigitado valor de R\$32.186.770,64 e descontados das contribuições devidas no mês de Janeiro/2017.

De se registrar que, dada a impossibilidade de se levar a efeito o creditamento pretendido no período abrangido pela ação fiscal que ora se relata, não se fizeram cabíveis, no caso, quaisquer outras análises acerca desses custos/despesas indevidamente tomados como base de cálculo de créditos.

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 nº 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 nº 1.252, de 01/03/2012, com as alterações trazidas pela IN RFB nº 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.

A retificação dos instrumentos de apuração e consolidação das contribuições para o PIS e da Cofins é necessária não só para que sejam constituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos originalmente apresentados, como também para proceder à devida atualização dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores. Trata-se de medida essencial para evidenciar, com precisão, a natureza e valor dos créditos constituídos e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo.

Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado, ou requerido em pedido de ressarcimento.

Não se trata de atribuir maior valor à forma do que ao conteúdo, em detrimento do direito, mas sim de se exigir o procedimento necessário à concretização do direito e à verificação da legitimidade do crédito postulado.

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.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento. E, por conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro

VOTO VENCEDOR

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, redatora designada

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

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

Como pontuado, a controvérsia origina-se do fato de que o Contribuinte, na apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, realizou a apropriação de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos, prevista no art. 3º, VI c/c §1º, III, da Lei nº 10.833/2003, sobre gastos incorridos com a tomada de serviços de manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas"), que, por força da normatização contábil, são contabilizadas como ativo imobilizado:

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das

empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as

despesas correspondentes, quando aquele aumento fôr superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

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

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

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

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

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

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

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

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

A orientação não poderia ser mais clara e objetiva:

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

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

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

- (i) se os serviços de manutenção de bens do ativo imobilizado não aumentam a vida útil do bem por prazo superior a 1 (um) ano, devem ser considerados

“insumos”, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

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

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

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

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

Ressalvo que não se trata aqui de adentrar à “justiça” da norma em face de preceitos constitucionais, posto que não se admite a alegação de ausência de previsão legal para a apropriação dos créditos postulados pelo contribuinte. Não se está propondo o reconhecimento

de “inconstitucionalidade” do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas, sim, realizando a interpretação do citado dispositivo em consonância com os princípios gerais de direito tributário e de direito público, tal como estabelece o art. 108 do CTN.

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

Por fim, na hipótese dos presentes autos, é de se observar a observação trazida pelo Relatório Fiscal de que os bens mantidos não seriam próprios, mas locados, e que esta razão também afastaria o direito ao crédito sobre os serviços de manutenção. Contudo, tal circunstância não altera a conclusão ora exposta. É que a única exigência constante da legislação é de que os bens tenham sido “incorporados ao ativo imobilizado” e os bens “locados” são também contabilizados dessa forma (assim como os próprios). O conceito de ativo imobilizado considera bens tangíveis necessários à manutenção das atividades da empresa que devem ser utilizados por ao menos 12 meses, abrangendo, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados. Portanto, o bem pode ser próprio ou locado, sendo relevante exclusivamente o emprego de tal bem.

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

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Manifesto entendimento contrário ao voto do i. relator quanto à imprescindibilidade da prévia retificação das DACONS para aproveitamento de crédito extemporâneo das contribuições ao PIS e à Cofins.

Com efeito, não se pode negar a importância do adequado cumprimento das obrigações acessórias por parte dos Contribuintes, como modo de se propiciar o também adequado cumprimento das obrigações tributárias principais. Contudo, também compreendo que o processo administrativo fiscal é o instrumento pelo qual, uma vez questionada a correção da apuração fiscal do contribuinte, possam ser apresentados elementos suficientes para os devidos esclarecimentos e ajustes.

É certo que não existe, na legislação tributária, norma que impeça o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e Cofins. Por esta razão compreendo que uma obrigação acessória instituída pela Fiscalização não pode, em absoluto e de forma apriorística, cercear tal direito.

Com isso, afirmo que apesar da elevada importância dos instrumentos acessórios e impossibilidade de afastar tais exigências, é certo que o contencioso fiscal administrativo, como parte integrante da própria atividade de lançamento tributário, deve propiciar ao contribuinte a oportunidade da devida comprovação do seu direito.

Desse modo, meu voto é por conhecer parcialmente e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte para afastar a obrigatoriedade de prévia retificação das DACONS para o aproveitamento extemporâneo de crédito de PIS e Cofins não cumulativos, desde que devidamente comprovada a existência, legitimidade e não utilização dos créditos pleiteados.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário