



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721049/2014-11
ACÓRDÃO	9303-016.030 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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 esses gastos.

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, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pela negativa de provimento. Não votou o Conselheiro Dionísio Carvalhedo Barbosa, por já ter sido coletado o voto do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho em 15/08/2024.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, foi lavrado auto de infração para exigência de PIS e COFINS por falta de recolhimento em função do desconto de créditos indevidos e da falta de inclusão, na base de cálculo da exação, de parte das receitas escrituradas.

Constou do TVF as seguintes infrações:

- a) impossibilidade de desconto de créditos apurados sobre as despesas de depreciação dos gastos com paradas programadas para manutenção, ainda que houvesse previsão legal para tal;
- b) impossibilidade de desconto de créditos apurados sobre as despesas com arrendamento de dutos, terminais e embarcações, ainda que houvesse previsão legal para tal;
- c) indevido desconto de parte dos créditos declarados a título de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos;
- d) falta de recolhimento das contribuições sobre as receitas relativas às recuperações de despesas.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento dos autos de infração, aduzindo, essencialmente, após discorrer sobre a não cumulatividade das contribuições, o seguinte:

1) o autuado registra os custos e despesas passíveis de creditamento pelo valor integral e, ao final do período (mensal), o crédito é apropriado mediante débito das contas “PIS/Pasep e Cofins a recuperar” e a crédito das contas “Ajuste de custos dos Serviços Vendidos PIS/Pasep e Cofins”, atendendo ao disposto no ADI SRF nº 03/2007, conforme Demonstração do Resultado do Exercício de 2010;

2) os gastos com o arrendamento (locação) de dutos e terminais de propriedade da Petrobras são passíveis de creditamento pois contemplam instalações compostas de edificações, máquinas e equipamentos, nos termos do art. 3º, incisos IV e V, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tratando-se de dispêndios decorrentes de imposição legal e contratual;

3) O uso dos terminais, assim como dos dutos ou de embarcações, integra suas atividades essenciais, quais sejam, operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral;

4) para realizar suas atividades típicas, a Transpetro está autorizada a possuir ou construir e, quando necessário, arrendar ou locar de pessoas jurídicas embarcações, dutos e terminais aquaviários para serem operados no interesse da Petrobras na cadeia de produção de petróleo ou gás natural;

5) as despesas com serviços de manutenção de tanques de armazenamento de petróleo e embarcações, por meio de paradas programadas e docagem, constituem insumos indispensáveis às atividades da pessoa jurídica;

6) os valores referentes à recuperação de despesas são quantias recebidas de terceiros prestadores de serviços que utilizam a estrutura da empresa, tratando-se de reembolso de gastos com uso de telefone, energia elétrica, transporte etc., não se tratando de receitas tributáveis, conforme soluções de consulta da Receita Federal e jurisprudência do CARF.

A 2ª Turma da DRJ BSB negou provimento ao apelo, acórdão nº 03-70.306, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito, no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito 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, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. GASTOS.

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com 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.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº. 7.132, de 26.10.83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

DUTOS E TERMINAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não prevê a apropriação de crédito no arrendamento de dutos e terminais. O arrendamento não mercantil de dutos e terminais não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

FATO GERADOR. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. RECEITA BRUTA.

A Cofins será calculada com base no faturamento, que corresponde à receita bruta, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões integram a receita bruta operacional, nos termos do inciso III do art. 44 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo combatida a interpretação restritiva adotada pela Administração tributária quanto ao direito a crédito no contexto da não cumulatividade das contribuições.

Em 30/01/2018, por meio da Resolução nº 3201-001.082, a turma julgadora converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que a autoridade preparadora apresentasse parecer acerca das alegações do Recorrente, ainda que em sede de Manifestação de Inconformidade, quanto à alegação de não apropriação das despesas relativas aos contratos de arrendamento, de afretamento e com manutenção de máquinas e equipamentos como custos.

Realizada a diligência, a autoridade administrativa se pronunciou nos seguintes termos:

a) quanto às despesas de depreciação/amortização dos gastos com paradas programadas para manutenção, a partir das informações coletadas no decorrer do procedimento de diligência, foi possível verificar que, embora o resultado do ano de 2010 tenha sido reduzido pelos valores integrais dessas despesas de depreciação/amortização, foi também acrescido pelos montantes equivalentes aos créditos sobre elas apurados, de modo que somente o valor líquido de tais despesas (valor da despesa menos parcela da despesa ref. ao valor do crédito) é que restou efetivamente deduzido como custo/despesa na apuração do resultado do exercício;

b) não é possível afirmar que o valor efetivamente afastado dos custos deduzidos na apuração do resultado do período, via ajustes de custos/despensas, engloba especificamente o valor do crédito apurado sobre as Despesas de Aluguéis/Arrendamentos de Dutos, Terminais e Embarcações, e que assim teria sido atendida a determinação contida no ADI SRF 03/2007 para que pudesse ser deduzido do PIS e da COFINS, uma vez que o sujeito passivo não apresentou, nem quando da interposição dos recursos administrativos, nem quando requerido em sede de diligência, o detalhamento quanto à formação/composição desses ajustes.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente, além de reafirmar mais uma vez os argumentos de defesa até então apresentados, assim se manifestou:

a) a Transpetro já havia sido autuada em relação aos mesmos fatos no processo administrativo nº 16682.720339/2014-48), em que se decidiu que dutos e terminais se equivalem a prédios e que embarcações se inserem no conceito de máquinas e equipamentos;

b) os resultados da diligência comprovaram que o Recorrente cumprira com as diretrizes da Receita Federal consubstanciadas no ADI SRF nº 03/2007 no tocante às despesas de depreciação/amortização dos gastos com paradas programadas para manutenção;

c) a determinação de diligência não serve à inversão do ônus probatório para convalidar um lançamento viciado, com correção de critérios jurídicos equivocados, sendo que,

subsistindo dúvida quanto ao valor dos créditos relativos a dutos, terminais e embarcações, não podem subsistir a glosa total dos créditos e nem as penalidades aplicadas.

Decisão Recorrida - Acórdão nº 3201-009.962

O Colegiado deu parcial provimento ao recurso Voluntário, para reverter as glosas de crédito relacionadas a: (i) arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários e (ii) encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).

O acórdão restou assim ementado:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS.

A base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua classificação fiscal, não havendo previsão legal de exclusão da chamada “recuperação de despesas”.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial foi interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento nos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

No Recurso Especial, aduziu divergência jurisprudencial em relação às duas matérias objeto de provimento pelo acórdão recorrido: crédito sobre o arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários e crédito sobre os encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).

Aponta como legislação interpreta de modo divergente: art. 48, Parágrafo Único da Lei nº 4506/64; art. 1º da Lei nº 11.774/2008; art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, §1º, III da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, II e VI e §1º, III da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003; art. 1º, XII da Lei nº 11.774/2008; art. 111, III do CTN; art. 1º e 2º da Lei nº 11.051/2004; art. 3º do Decreto nº 6909/2009 e art. 1º da IN SRF nº 457/2004.

Indica como paradigma o acórdão nº 3401-007.462:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

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.

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA E INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a apropriação de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral. 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. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A Recorrente defende que a apuração de créditos sobre as despesas com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação, mostra-se devida e legítima a glosa dos créditos descontados a esse título. Da mesma forma, o desconto imediato de créditos das contribuições na simples aquisição de embarcações não encontra nenhum amparo legal.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 2669-2677 deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas quanto aos **encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas)**, nesses termos:

Entendemos parcialmente comprovada a divergência apontada no apelo.

Com efeito, em situação idêntica à debatida nos autos (trata-se, a propósito, da mesma contribuinte), enquanto o acórdão recorrido entendeu possível o creditamento, para o efeito da legislação do PIS/Cofins não cumulativos, **sobre os encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas)**, o acórdão paradigma não reconheceu os créditos correspondentes.

Contudo, quanto ao primeiro tema proposto no apelo, qual seja, o arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, o acórdão paradigma, em consonância com o recorrido, reconheceu a possibilidade de creditamento, tanto que, na ementa daquele, consignou-se que, “**No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente**”.

O que o paradigma decidiu acerca das embarcações foi que “Inexiste previsão legal para a apropriação de créditos relativos à **aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral**”. No caso aqui em exame, porém, trata-se de aluguel, não da própria aquisição da embarcação.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer o não conhecimento do recurso e, no mérito, o seu desprovimento do recurso.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

O Contribuinte, em contrarrazões, suscita a ausência de similitude fática, uma vez que o Acordão Recorrido foi proferido em caso em que houve a lavratura de Auto de Infração com a cobrança de COFINS, o qual foi questionado pela TRANSPETRO por meio de Impugnação, submetida a julgamento e posteriormente Recurso Voluntário. Já o Acórdão Paradigma foi proferido em processo de análise de transmissão de Declaração de Compensação, que foi objeto de Manifestação de Inconformidade.

Prossegue, afirmado que:

A posição jurídica diversa fica ainda mais clara quando verificamos que em um segundo caso, julgado pela mesma Relatora do Acórdão Paradigma, mas que advinha de Auto de Infração (e não de Declaração de Compensação transmitida pelo contribuinte), a mesma Relatora adotou posição favorável à TRANSPETRO e reconheceu o direito ao creditamento sobre as despesas com docagens e paradas programadas. Trata-se do Processo nº 16682.721030/2018-07 (Acórdão nº 3401-011.577), julgado em 23/03/2023, pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, também de relatoria da Conselheira Fernanda Vieira Kotzias (**doc. 2**).

Contudo, a diferença entre as origens do contencioso administrativo não é relevante neste caso, uma vez que se está diante de paradigma autêntico, como se vê a seguir:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/01/2010 a 31/12/2010	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

Encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).	Crédito admitido, com fundamento no art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003. Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.	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.
---	--	--

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

MÉRITO

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 aluguel 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 fora concedido pelo acórdão recorrido, mas que não foi admitido seguimento no Recurso Especial.

A fiscalização glosou os valores informados 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)", 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**. Constou da informação fiscal:

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.

(...)

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. 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 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.

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. No caso específico da contribuinte, em média no prazo de três anos, conforme consta de suas notas explicativas.

Resta patente que inexiste 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.

De se dizer que existe sim a possibilidade de apuração de créditos sobre o valor das despesas de amortização das edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, cujo dispositivo legal - incisos VII dos arts. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 – já inclusive objeto de manifestação da contribuinte, ao afirmar que “*a consequente apuração e tomada de créditos com base no valor da depreciação incorrida no mês foi fundamentada na interpretação do disposto no art. 183, inc. V, e mais especificamente no item “a” do mesmo artigo, da referida Lei 6.404/76, combinada com o disciplinado na lei 10.833/03, Art. 3º inc. VII e §1º inc. IIII*” (sic). Porém, mesmo este dispositivo não socorre a contribuinte.

Veja-se que o aludido inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003 é aquele que traz a permissão para a apuração de créditos da COFINS sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros e não sobre depreciação/amortização dos gastos com serviços diversos de docagem, manutenção, limpeza e reabilitação de navios, embarcações e tanques, como é o caso dos gastos que serviram de base à apuração dos créditos declarados no DACON. Os gastos cujas depreciações/amortizações foram utilizadas como base de cálculo dos créditos nem se referem a imóveis, nem a edificações ou benfeitorias.

Neste ponto, é de se registrar que uma simples análise das Fichas 06A e 16A dos DACON revela que mesmo a contribuinte tem ciência de que tais gastos não se enquadram como gastos

com edificações e benfeitorias em imóveis posto que teve o cuidado de não declarar os valores das aludidas depreciações/amortizações nas Linhas das Fichas 06A e 16A destinadas a esse tipo de informação, quais sejam, as Linhas 11, intituladas “Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias”.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que a apuração de créditos sobre os valores das despesas de depreciação dos gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação que rege a matéria, procedemos à glosa dos créditos descontados a esse título para fins de auditoria de certeza e liquidez do crédito do PIS e da COFINS submetidos a compensação, através da declaração de compensação identificada.

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 n. 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 n. 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.”

O Contribuinte em contrarrazões sustenta, em síntese:

(i) Empregar alguma interpretação restritiva de “**máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**” não merece prosperar;

(ii) O navio é ativo imobilizado, nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) nº 27, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/2009, de acordo com a Lei nº 11.638/2007

(iii) A Fiscalização deixa de aplicar as conclusões firmadas na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, segundo a qual permite-se o desconto de crédito com base nos encargos de depreciação em relação aos gastos com manutenção de veículos utilizados na prestação de serviço.

(iv) Deve ser reconhecida a correção dos procedimentos contábeis da TRANSPETRO, mormente porque consentâneos com o CPC 27, a referida norma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, admite que serviços que aumentem a vida útil de bens em mais de um ano sejam capitalizados para fins de ulterior depreciação, a exemplo de como procedeu a TRANSPETRO.

(v) Alternativamente, caso assim não se entenda, requer o reconhecimento do direito ao creditamento destas despesas com docagens e paradas programadas como insumos, pela sua necessidade e essencialidade.

Passe-se à análise.

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:

(...)

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 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), 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 literalidade do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No tocante ao argumento de que as docagens e paradas programadas têm caráter essenciais à prestação de serviço da TRASPETRO, 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.

Conclusão

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

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro