



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900787/2020-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.795 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GAS S.A. - TAG
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há nulidade por cerceamento do direito de defesa na hipótese de o recurso apresentado evidenciar que a interessada entendeu perfeitamente o que motivou as glosas fiscais, delas tendo se defendido de forma ampla, articulada e abrangente.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

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

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS. APROPRIAÇÃO ACELERADA DA LEI Nº 11.774/2008. POSSIBILIDADE.

As máquinas e equipamentos empregados na construção de gasodutos ou de outros tipos de instalações, desde que destinados à produção de bens e à prestação de serviços, não perdem sua individualidade, permitindo-se o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, respeitadas as demais vedações existentes na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e da decisão recorrida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: 1) admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir; 2) admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à

colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e 3) reverter a glosa referente à nota fiscal n.º 2311, do fornecedor GDK – CNPJ n.º 34.152.199/0001-95, no valor de R\$ 11.848.801,42

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto em parte o relatório da DRJ:

Trata-se de ação fiscal levada a termo pela Delegacia Especial da RFB de Maiores Contribuintes – DEMAC/RJO, tendo por objetivo a aferição da correção da retificação de Declarações de Débito e Crédito Federais (DCTFs), promovidas pela TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GÁS S/A - TAG, empresa com atuação no segmento do transporte de gás natural por meio de gasodutos, ocasião em que houve a redução de 70 débitos (35 do PIS e 35 da Cofins) relacionados ao período compreendido entre janeiro/2011 e dezembro/2013.

Em razão do acima exposto, a pessoa jurídica apurou direitos creditórios decorrentes de pagamentos alegados como maiores que devidos em todos os meses do período, exceção feita a setembro/2013, os quais foram utilizados em compensações de débitos de sua responsabilidade, formalizadas por meio da apresentação de numerosos PER/DCOMPs.

O caso em apreciação refere-se ao PER/DCOMP n.º 39428.04016.211215.1.3.04-1771, relativo ao mês de março de 2011, contendo crédito no valor de R\$ 20.218.708,17.

O procedimento fiscalizatório se encontra narrado na Informação Fiscal de fls. 2450/2467, a seguir apresentado.

No decorrer da diligência fiscal foram exarados 6 (seis) Termos de Intimação Fiscal, documentos que se fazem presentes no e-dossiê n.º 10010.060840/0317-01.

Inquirida sobre o que motivou as retificações, a TAG informou que nos períodos das apurações originais não possuía sistema informatizado estruturado

que permitisse a apropriação adequada dos créditos de PIS/Cofins de bens do ativo imobilizado e que por esse motivo deixou de aproveitá-los tempestivamente na apuração. Diante disso, as apurações foram reprocessadas para reconhecer os créditos relacionados à construção de gasodutos. Além disso, os créditos de ativo imobilizado identificados neste reprocessamento sofreram ajuste, motivados pela Operação Lava Jato (OLV), conforme descrito nas planilhas demonstrativas dos créditos apresentadas pelo contribuinte.

Em resposta ao TIF n.º 01, o contribuinte informou que a fundamentação legal para o aproveitamento dos créditos foi o artigo 1.º da Lei n.º 11.774/2008, norma a dispor sobre uma opção incentivada para descontar os créditos de PIS/Cofins, o que levou a TAG a apropriar os créditos no prazo de 12 meses a partir da ativação de cada imobilizado.

De acordo com a autoridade fiscal, os gasodutos são instalações, classificadas no ativo imobilizado da empresa, o que autorizaria o crédito relativo aos encargos de depreciação do referido ativo, na forma prevista no inciso III do § 1.º do art. 30 das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pela sistemática da depreciação (regra geral), ou seja, no mês em que incorridos tais encargos.

O tratamento conferido aos gasodutos, tanto na legislação específica do setor quanto na documentação produzida pela própria empresa é claro no sentido de que os mesmos são instalações, não se tratando de máquinas ou de equipamentos.

Nesse sentido, o disposto pela Lei n.º 11.909/2009, a chamada Lei do Gás, que trata os gasodutos de transportes como instalações, entendimento que é corroborado pelo que consta na página da empresa na internet, em que o mapa de gasodutos é mencionado como instalações.

Além disso, conforme disposto na Solução de Consulta n.º 78— Cosit, de 24 de janeiro de 2017, a fabricação de máquina ou equipamento pela pessoa jurídica que irá incorporá-la (o) ao seu ativo imobilizado, com aplicação direta na produção de bens destinados à venda ou na produção de serviços, permite no regime da não-cumulatividade o desconto de crédito na apuração de PIS/Cofins. Contudo, não é admissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação. Tal apropriação de crédito na apuração deve ocorrer com base nos encargos da depreciação da máquina ou equipamento.

Considerando que um gasoduto é uma instalação, o prazo previsto de sua vida útil é igual a 10 anos e a taxa anual de depreciação é 10%, conforme disposto no Anexo III da Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017.

Tendo em vista a adoção pelo contribuinte por um prazo de 12 meses para descontar os créditos do PIS/Cofins decorrentes da construção de gasodutos nas apurações de janeiro/2011 a dezembro/2013, tornou-se necessário o recálculo da apuração desses períodos.

Também foi realizada a verificação em uma amostra do conjunto de notas fiscais (NF) que suportaram os créditos incorporados à construção dos gasodutos.

Com base nas respostas às intimações, foi observado que as ativações de bens do ativo ocorreram entre agosto/2010 e dezembro/2012 e corresponderam a uma

base de cálculo para desconto de créditos do PIS/Cofins no total de R\$ 9.934.369.640,28.

A amostra analisada teve a seguinte composição: foi identificado um grupo de 16 fornecedores que foi responsável por cerca de 80% da base de cálculo do crédito descontado; a TAG foi intimada a apresentar as notas fiscais desses fornecedores correspondentes a cerca de 50% do total fornecido por cada um deles; as notas fiscais selecionadas totalizaram R\$ 3.965.203.299,18.

As NF apresentadas correspondem à relação constante nos termos de intimação, e na sua quase totalidade foi constatado que as mesmas dão suporte às informações prestadas pelo contribuinte, razão pela qual cabe admitir os valores apurados pela empresa.

Exceção foi a identificação pontual de inconsistências no total de R\$ 33.268.993,39 (0,84% do total do valor verificado), a seguir relatadas:

- GDK – CNPJ 34.152.199/0001-95: a nota fiscal n.º 2311, emitida em 15/06/2009 no valor total de R\$ 11.848.801,42, não corresponde a nota fiscal de material ou serviço que possa ter contribuído para a formação do bem do ativo que posteriormente seria base para desconto de crédito do PIS/Cofins, visto que no campo "descrição dos serviços" consta o registro de que o valor da nota fiscal tem o "[...] fim de prevenir ou terminar o litígio judicial [...]"; mês de imobilização dezembro/2012; valor a ser glosado será R\$ 11.493.337,38;
- Construcap – CCPS Eng. Com. S/A – CNPJ 34.152.199/0001-95: a nota fiscal n.º 1468 emitida em 01/07/2009 não detalha material ou serviço que possa ter contribuído para a formação do bem do ativo que posteriormente seria base para desconto de crédito do PIS/Cofins; o contribuinte informou o valor de R\$ 16.573.048,00 referente a essa nota fiscal na composição da base; mês de imobilização dezembro/2012; valor a ser glosado será R\$ 16.573.048,00; e
- Azevedo Travassos Engenharia Ltda: por meio de consulta ao Portal de Nota Fiscal Eletrônica foram identificadas 6 NF desse fornecedor que não dão direito a crédito, visto que nessas não houve a tributação do PIS/Cofins (CST 08 – Operação com Suspensão da Contribuição e CST 09 – Operação sem Incidência da Contribuição).

Seguindo essa trilha, a fiscalização efetuou o recálculo da Apuração do PIS/Cofins, procedimento que restou adotado com a observância das seguintes premissas:

- as informações constantes nas respostas apresentadas pelo contribuinte;
- o disposto na Solução de Consulta n.º 78 — Cosit, de 24 de janeiro de 2017;
- o prazo de vida útil de um gasoduto igual a 10 anos, correspondendo a uma taxa anual de depreciação de 10% ao ano, conforme o Anexo III da Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017; e

- o resultado da verificação de amostra do conjunto das NF que suportaram os créditos incorporados à construção dos gasodutos.

Para tanto, adotou o procedimento a seguir relatado:

- a glosa das notas fiscais identificadas como inconsistentes, conforme acima indicado, o que deu origem a novos valores de bases de cálculo nos meses de dezembro/2010, dezembro/2011 e janeiro/2012;
- a identificação da parcela mensal de crédito do PIS/Cofins, realizada tomando por base o valor total de crédito passível de desconto (após a glosa das notas fiscais), quantia que foi dividida pelo prazo de vida útil do ativo imobilizado (gasoduto), o qual, conforme o Anexo III da Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017 é 10 anos (120 meses).

Dessa forma, para cada ativo/período de imobilização a fiscalização calculou o valor da parcela de 1/120 correspondente à apropriação mensal para um período total de 10 anos, tendo com isso encontrado as novas bases de cálculo mensais dos créditos “sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou construção), fazendo-o a partir dessas parcelas mensais.

(...)

Tendo por substrato o que consta na Informação Fiscal acima apresentada, deu-se a edição do Despacho Decisório de fl. 2444, documento em que dos R\$ 20.218.708,17 requeridos por meio do PER/DCOMP n.º 39428.04016.211215.1.3.04-1771, a autoridade local deferiu direito creditório na quantia de R\$ 2.519.750,24.

Conforme verificado à fl. 2468, a pessoa jurídica foi notificada da decisão administrativa no dia 15/06/2020.

Segundo anotado no Termo de Solicitação de Juntada de fl. 915, em 15/07/2020 foi peticionada a juntada aos autos da manifestação de inconformidade de fls. 918/942, a seguir sinteticamente apresentada.

PRELIMINARMENTE – Nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa – ausência de clareza e apontamento na legislação da diferença entre “instalações” e “máquinas e equipamentos” (...)

MÉRITO – Sobre a natureza dos gasodutos – classificação como máquinas e equipamentos (...)

MÉRITO – Da correta aplicação do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 em sua redação original (...)

MÉRITO – Impossibilidade de glosa de créditos por mero erro formal de procedimento (...)

MÉRITO – Da completa inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT n. 78/2017 no caso em análise (...)

MÉRITO – Da glosa indevida de notas fiscais relacionadas a aquisições de bens e serviços para composição do maquinário relacionado aos gasodutos (...)

Sobre a necessidade de produção de prova pericial contábil e de engenharia (...)

Dos pedidos (...)

É o que se tem a relatar.

A 3ª Turma da DRJ Fortaleza, em sessão realizada em 13/05/2021, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há como se acolher a tese de cerceamento do direito de defesa na hipótese de a Manifestação de Inconformidade apresentada evidenciar que a interessada entendeu perfeitamente o que motivou as glosas fiscais, delas tendo se defendido de forma ampla, articulada e abrangente.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS. BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO À DEPRECIACÃO ACELERADA NO PRAZO DE DOZE MESES ESTABELECIDO PELO ART. 1º DA LEI Nº 11.774/2008. IMPOSSIBILIDADE.

Ao ser concluída a etapa construtiva dos gasodutos, o conjunto resultante da agregação dos diversos bens e serviços nela utilizados inicia a sua atividade de transporte do gás, momento em que os dutos, as válvulas, os compressores, as turbinas, os geradores, filtros e válvulas reguladoras de pressão, assim como os serviços aplicados, perdem as suas respectivas individualidades, exurgindo em seu lugar um conjunto de “instalações” ao qual deve ser computada a taxa de depreciação de 10% ao ano, conforme previsto pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017

Dessa decisão, foi o contribuinte formalmente intimado apenas em 17/11/2021 (e-fl. 2601), tendo apresentado em 20/09/2021 (e-fl. 2509) o recurso voluntário de e-fls. 2510/2544, ratificado conforme petição de e-fl. 2741, por meio do qual sustenta:

- A nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa, em razão da ausência de clareza e apontamento na legislação da diferença entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, bem como a nulidade do acórdão recorrido por inovação na fundamentação do despacho decisório, já que somente nessa instância foi estabelecida a diferença entre os termos;
- No mérito, que os gasodutos são classificados como máquinas e equipamentos e não como edificações. O acórdão concorda com a tese da contribuinte de que os gasodutos, enquanto “instalações”, compreendem a soma de “máquinas e equipamentos”. A divergência reside na consequência dessa afirmação: para a contribuinte, o conceito de “instalações”, enquanto coletivo de “máquinas e equipamentos”, não desnatura a característica técnica original dos itens. Já para a DRJ, a agregação de “máquinas e equipamentos” em “instalações” desvirtua a natureza técnica original daqueles itens. Cita Acórdão n.º 3402002923 nesse sentido;
- Para a implantação da infraestrutura de transporte de gás natural, é necessária a formação de um gasoduto, que irá servir para levar o gás de um ponto a outro do território nacional. O gasoduto é formado por milhares de dutos de aço, e possui, no geral, a extensão de dezenas ou centenas de quilômetros. Sua montagem compreende diversas fases. Vejamos, de forma exemplificativa, os equipamentos que compõem o gasoduto: Válvulas de Trecho (Shutdown Valves – SDV), Estações de compressão, compostas por compressores, turbinas, trocadores de calor, geradores, filtros, válvulas, tubos, filtros, válvulas reguladoras de pressão automáticas e diversos instrumentos de monitoramento; Pontos de Entrega ou City Gates, contendo os equipamentos destinados a realizar a medição e entrega do gás natural aos concessionários de distribuição ou ao consumidor final; além de outros equipamentos tais como SCOMP (compressão), EDG (interligação) e estações retificadoras de tensão do sistema de proteção catódica dos gasodutos. Não resta dúvida, portanto, de que a instalação referida pelo Fisco compreende, na verdade, um conjunto de máquinas e equipamentos cuja função é transportar gás natural a diversas regiões do país, devendo assim ser tratada inclusive para fins fiscais.
- A soma dos objetivos individuais de cada máquina ou equipamento que compõe uma instalação dará vazão a uma função que é própria do conjunto, congregando energia e trabalho individual de cada um desses itens em um objeto maior (in casu, o transporte de gás), sem a qual seria impossível atingi-lo.
- A depreciação dos gasodutos – que nada mais são do que um conjunto de máquinas e equipamentos – atende à disposição do artigo 1º da Lei n. 11.774/2009, devendo-se reconhecer o direito da contribuinte de apropriação dos créditos de PIS e COFINS. Cita precedente do TRF2 na Ação Anulatória n. 0008442-87.2017.4.02.5101.

- Mesmo o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008, que na interpretação do Fisco impediria o creditamento das chamadas “instalações”, faz remissão à norma que o engloba (o creditamento de instalações), ao referir que nas situações contidas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, entre elas os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, a opção pelo creditamento é autorizada. Ainda que se admita a separação conceitual realizada pelo auditor-fiscal e pela DRJ, jamais se poderia interpretar o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 de modo a restringir a sistemática prevista, excluindo-se os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”.
- Os custos de serviços relacionados à colocação do imobilizado em operação compreendem o seu valor, sendo passível de creditamento, enquanto incorporado ao bem, em razão de depreciação. Isso está claro na Solução de Consulta COSIT n. 133/2018 e no CPC27.
- Caso se entenda, por hipótese, que o procedimento da tomada do crédito em 1/12 esteja equivocado, ainda assim seria o inegável direito da contribuinte à recuperação/compensação destes valores, à razão compreendida pela autoridade, de 1/120.
- A Solução de Consulta COSIT n. 78/2017 não guarda qualquer relação com o caso dos autos, na medida em que a consultante, no caso citado, se tratava de indústria metalúrgica que fabricou o ativo imobilizado a ser utilizado em sua atividade e questionou a Receita Federal sobre a forma de apropriação dos créditos, se a partir das aquisições dos insumos para a fabricação do bem ou na data em que o ativo começar a operar.
- Quanto ao fornecedor GDK – CNPJ n. 34.152.199/0001-95, trata-se a nota fiscal correspondente do pedido de reembolso 4502838681 (Doc. 06 da manifestação de inconformidade), cujo item 10 se refere ao pagamento de construção e montagem de dutos terrestres (contrato anexo - Doc. 07 da manifestação de inconformidade). A observação que consta na descrição da nota fiscal tem como fundamento pagamento de serviços em atraso – medição de serviços prestados no período de 15/07/2008 a 15/08/2008 com pagamento em 11/06/2009. Cumpre anotar ainda que a Transportadora do Nordeste S/A, CNPJ 04.992.713/0001-30, tomadora dos serviços, é pessoa jurídica incorporada pela Transportadora Associada de Gás S/A – TAG, conforme documentos em anexo.
- Por fim, quanto ao fornecedor Azevedo Travassos Engenharia Ltda., alega o Fisco que foram identificadas 6 notas fiscais que não dariam direito a crédito, visto que nessas não teria havido a tributação de Pis/Cofins (CST 8 e 9). No entanto, constata-se que tais operações estão sujeitas ao fato gerador do PIS e da COFINS, de modo que houve utilização indevida do CST 8 e 9 pelo fornecedor, ou seja, trata-se de erro de procedimento exclusivo do fornecedor, que de maneira alguma pode ser imputada à contribuinte. Todo o material adquirido foi implementado em atividades vinculadas a projetos de ampliação da malha sudeste, seja no GasbelIII,

seja no Gasoduto Japeri-Reduc, vide evidências dos objetos de custos, listados abaixo, confirmados pelas notas fiscais e contratos relacionados (Doc. 11 da manifestação de inconformidade).

- O indeferimento de produção de prova pericial contábil e de engenharia mecânica, assim como da apresentação dos laudos técnicos, baseou-se exclusivamente em questões meramente formais, indo de encontro à jurisprudência pacífica do CARF, no sentido de conferir interpretação mais abrangente do artigo 16, §4º do Decreto n.º 70.235/1972, e prestigiar a busca pela verdade material. Dessa forma, tendo em vista que a recorrente pleiteou a produção de prova pericial e, subsidiariamente, pela juntada de laudos técnicos contábil e de engenharia, deve ser reformado o acórdão recorrido, para que seja anulado ou, quando menos, seja deferida a produção de prova adicional, pelos motivos expostos.

Ao fim, requer a declaração de nulidade do despacho decisório e, subsidiariamente, do acórdão recorrido. Superados esses pontos, seja deferida a realização de prova pericial contábil e de engenharia e, ao fim, o provimento do recurso.

Às fls. 2606 e ss., constam os laudos técnicos de engenharia e de contabilidade, que, na visão da empresa, corroboram o seu direito. Já às fls. 2746 e ss., o memorial (Doc. 01) e o Laudo Técnico de Engenharia para Gasodutos (Doc. 02).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

Em sede preliminar, a empresa intenta o reconhecimento da nulidade do despacho decisório e, para tanto, sustenta que sua compreensão acerca da decisão assentada restou prejudicada porque a autoridade fazendária teria deixado de expressamente apresentar o *discrímen* entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, acarretando prejuízo à defesa.

Não procede tal argumento. Não há qualquer carência de fundamentação do despacho decisório, na medida em que a Informação Fiscal de fls. 2450 e ss. é clara em admitir que o crédito fora reapurado pela Fiscalização com base no seu tempo de vida útil – via encargos de depreciação – por considerar que os gasodutos são “instalações” e não meras “máquinas e equipamentos” (conforme exige a Lei n.º 11.774/2008, utilizada pelo sujeito passivo), citando, a esse respeito, a Lei do Gás, n.º 11.909/2009, as informações constantes na página da internet da própria empresa, e invocando o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT n.º 78/2017.

Na essência, a empresa invoca a nulidade por considerar indispensável a diferenciação entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, o que, convenhamos, me parece

bastante desnecessário, até mesmo porque, pelo senso comum, os sentidos de ambos não se tangenciam, senão pelo fato de que o conjunto de “máquinas e equipamentos” pode compor as ditas “instalações” – o que, em verdade, é o cerne material desse litígio, a ser enfrentado na sequência deste voto, fato muito bem compreendido pelo sujeito passivo, a teor do que se extrai da sua defesa.

Não por outra razão, também não considero nulo o acórdão de DRJ por suposta inovação na fundamentação do despacho decisório, posto que a decisão de 1ª instância não integrou o despacho decisório, como afirma a empresa, apenas esclareceu o óbvio, que, em verdade, não precisava ser dito: “máquinas e equipamentos” não se confundem com “instalações”, embora o conjunto de “máquinas e equipamentos” possa compreender o conceito de “instalações”.

Com efeito, conforme muito bem explicado pela requerente, os gasodutos são compostos pelos dutos, pelas válvulas de trecho, por compressores, turbinas, trocadores de calor, geradores, filtros, tubos e válvulas reguladoras de pressão, dentre outras máquinas e equipamentos necessariamente utilizados na construção e na manutenção de gasodutos.

Ocorre que, ao ser concluída a etapa construtiva, o conjunto resultante da agregação dos itens supra-especificados inicia a sua atividade operacional, ocasião em que estes diversos itens perdem as suas individualidades, exurgindo em seu lugar um complexo de “instalações” ao qual foi regularmente computada a taxa de depreciação de 10% ao ano.

Pelo exposto, não acolho as nulidades suscitadas.

Quanto ao indeferimento de produção de prova pericial contábil e de engenharia mecânica e de apresentação de prazo suplementar para produção de provas por parte do colegiado de DRJ, não vislumbro qualquer reparo na decisão recorrida, na medida em que aquele órgão julgador constatou a ausência de formulação de quesitos e indicação de perito, além de, principalmente, ter considerado que os elementos dos autos se mostraram suficientes para a formação de sua livre convicção, conforme estabelecido pelo artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, além de não terem sido preenchidos os requisitos constantes no artigo 16, parágrafo 4º do mesmo diploma para dilação probatória.

Tais pedidos, a propósito, foram repetidos em voluntário, tendo a Recorrente juntado posteriormente os laudos técnicos de engenharia e de contabilidade (fls. 2606 e ss.), que, na sua visão, corroboram o direito pleiteado. Deste modo, ante a juntada de documentação suplementar, considero o pedido de dilação probatória prejudicado, pelo menos em parte. De todo modo, pelas mesmas razões externadas pelo colegiado de 1ª instância, não acolho os pedidos formulados.

Dos bens compreendidos pela Lei nº 11.774/2008

No mérito, a Recorrente alega que os gasodutos são compostos e, assim, classificados como “máquinas e equipamentos” e não como edificações. Para a empresa, o conceito de “instalações”, enquanto coletivo de “máquinas e equipamentos”, não deve desnaturar a característica técnica original dos itens. Cita Acórdão nº 3402-002.923 nesse sentido.

Esclarece que o gasoduto é formado por milhares de dutos de aço e possui, no geral, a extensão de dezenas ou centenas de quilômetros. Sua montagem compreende diversas fases e equipamentos: Válvulas de Trecho (Shutdown Valves – SDV), Estações de compressão, compostas por compressores, turbinas, trocadores de calor, geradores, filtros, válvulas, tubos, filtros, válvulas reguladoras de pressão automáticas e diversos instrumentos de monitoramento; Pontos de Entrega ou City Gates, contendo os equipamentos destinados a realizar a medição e entrega do gás natural aos concessionários de distribuição ou ao consumidor final; além de outros equipamentos tais como SCOMP (compressão), EDG (interligação) e estações retificadoras de tensão do sistema de proteção catódica dos gasodutos. Por essa razão, entende tratar-se de um conjunto de máquinas e equipamentos cuja função é transportar gás natural a diversas regiões do país, até mesmo porque a soma dos objetivos individuais de cada máquina ou equipamento que compõe uma instalação dará vazão a uma função que é própria do conjunto, congregando energia e trabalho individual de cada um desses itens em um objeto maior (*in casu*, o transporte de gás), sem a qual seria impossível atingi-lo.

Além disso, sustenta que o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, que na interpretação do Fisco impediria o creditamento das chamadas “instalações”, faz remissão a norma que, na verdade, o compreende (o creditamento de instalações), uma vez que faz referência às situações contidas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre as quais se encontram os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”. Assim, ainda que se admita a separação conceitual realizada pelo auditor-fiscal e pela DRJ, jamais se poderia interpretar o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 de modo a restringir a sistemática prevista, excluindo-se os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”.

Afirma também que a Solução de Consulta COSIT nº 78/2017 não guarda qualquer relação com o caso dos autos, na medida em que aquela Consulente se tratava de indústria metalúrgica que fabricava o ativo imobilizado a ser utilizado em sua atividade e questionou a Receita Federal sobre a forma de apropriação dos créditos, se a partir das aquisições dos insumos para a fabricação do bem ou na data em que o ativo começar a operar.

Por fim, caso se entenda, por hipótese, que o procedimento da tomada do crédito em 12 parcelas, nos termos preconizados pela Lei nº 11.774/2008, é equivocado, ainda assim seria o inegável direito da contribuinte à recuperação/compensação destes valores, à razão compreendida pela autoridade de 1/120, correspondente à tomada de crédito com base na vida útil de 10 anos das instalações.

Quanto aos pontos levantados, considero, de plano, prejudicada esta última questão, no sentido de defender subsidiariamente seu direito à tomada de créditos à razão de 1/120, correspondente à vida útil de 10 anos das instalações, na medida em que o crédito sob análise já fora reconhecido nestes termos, conforme apontado pela decisão de 1ª instância e muito bem esclarecido na Informação Fiscal que acompanha o Despacho Decisório (grifos no original):

Acórdão nº 103-004.456, 3ª Turma da DRJ03

(...) Importante ainda se registrar constar da Informação Fiscal a seguinte anotação: “Tendo em vista que o prazo de desconto de crédito de Pis/Cofins passou de 12 meses (adotado pelo contribuinte) para 120 meses, essa nova parcela mensal (1/120) foi considerada para os meses posteriores àquele em que se encerraria o aproveitamento inicial da parcela de 1/12”.

Sem qualquer valia, porquanto, a observação constante na defesa, formulada no sentido de que “caso se entenda, por hipótese, que o procedimento da tomada do crédito em 1/12 esteja equivocado, ainda assim seria o inegável direito da contribuinte à recuperação/compensação destes valores” observada a proporção de 1/120, tratando-se de medida que, conforme acima demonstrado, se mostrou integralmente adotada pela autoridade fiscalizadora.

Nessa toada, tendo por devidamente comprovado que o direito creditório deferido correspondeu àquele que o contribuinte efetivamente fazia jus, tenho por rechaçados os argumentos pela defendente arregimentados no item ora analisado. (...)

Informação Fiscal

(...) 5. Recalculo da Apuração do Pis/Cofins

5.1) A base para a recálculo

- As informações constantes nas respostas apresentadas pelo contribuinte;
- O disposto na Solução de Consulta n.º 78 -Cosit, de 24 de janeiro de 2017;
- O prazo de vida útil de um gasoduto igual a 10 anos, correspondendo a uma taxa anual de depreciação de 10% ao ano, conforme o Anexo III da Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017;
- O resultado da verificação de amostra do conjunto das NF que suportaram os créditos incorporados à construção dos gasodutos.

5.2) O procedimento adotado

(...)

b) Identificação da parcela mensal de crédito de Pis/Cofins.

Essa identificação foi realizada tomando o valor total de crédito passível de desconto (após a glosa de NF) e dividindo-o pelo prazo de vida útil do ativo imobilizado (gasoduto), o qual, conforme o Anexo III da Instrução Normativa n.º 1700, de 14 de março de 2017 é 10 anos (120 meses).

Para cada ativo/período de imobilização, calculou-se:

- O valor da parcela de 1/120 correspondente à apropriação mensal para um período total de 10 anos (vide observações);
- As novas bases de cálculo mensais para créditos "sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou construção)". fazendo-o a partir dessas parcelas mensais. (...)

Do mesmo modo, não acolho o argumento de que o escopo dos bens compreendidos pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 deva abarcar também os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, tão-somente porque o *caput* do artigo 1º daquele diploma faça menção aos créditos do Pis e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, conforme defende a Recorrente, na medida em que aquele mesmo dispositivo – quer em sua redação original, quer nas subsequentes - é bem claro em restringir sua aplicabilidade às hipóteses “de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços”, veja-se:

Art. 1o As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o 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, **na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.**

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 o 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: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011) (Produção de efeito)

Quanto à inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 78/2017, tendo a concordar, ao menos em parte, com os argumentos da Recorrente. Explico.

É que aqui, assim como naquele caso, também se tem a construção de um ativo – o gasoduto, assim compreendido como o resultado da agregação funcional do conjunto de “máquinas e equipamentos, i.e., as “instalações” - razão pela qual me parece justificável aquele ato ter sido invocado pela Fiscalização, já que, tanto na situação analisada pela COSIT quanto pela ótica adotada pela Fiscalização, há uma perda posterior de individualidade das máquinas e equipamentos que compõem o ativo que buscam formar, tão logo eles são postos em funcionamento em conjunto – conclusão com a qual não concordo, no caso particular sob exame, conforme melhor exponho na sequência.

No entanto, conforme fica claro a partir do questionamento efetuado pela Consulente e a solução formulada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, aquele caso particular tratava de fato da construção de máquinas e equipamentos a partir da aquisição das partes e peças que os compõem, as quais, por seu turno, podem referir-se a outras máquinas e equipamentos, o que não se verifica nesse caso. Aqui, a Recorrente adquire máquinas e equipamentos não para formar outra máquina ou equipamento e sim os coloca em funcionamento conjunto para que exerçam suas funções individuais cujo somatório resultará no objeto social da empresa: transporte de gás de um local para o outro. Veja-se:

Relatório

(...)

3. Em face desse contexto, “considerando o período de realização do projeto de montagem do equipamento (...) bem como o fato de o equipamento fazer parte do ativo imobilizado e integrar o processo produtivo da empresa”, a consultante propõe as seguintes questões:

a) “Está correto o entendimento da Consultante de que o bem registrado no ativo imobilizado da Consultante, destinado à produção” do produto B “e à filtragem dos resíduos gasosos produzidos pela industrialização do” produto A, “integra o processo produtivo da empresa, sendo permitida a apropriação do crédito não-cumulativo da Cofins sobre sua aquisição?”

b) **“Caso positivo, qual é o momento correto para a apropriação da primeira parcela dos créditos: a data de aquisição de cada parte ou peça que compõe o equipamento final, observando o número de parcelas previstas na legislação em vigor naquela ocasião, ou a data em que o bem efetivamente entrar em operação, aplicando-se o número de parcelas, nos termos da Lei n.º 12.546/2011?”**

(...)

Fundamentos

(...)

Questão 3, “b”. A apropriação dos créditos de Cofins

36. Superada a primeira questão, que diz com a possibilidade de creditamento de Cofins, tendo por causa a fabricação de bem do imobilizado, a ser diretamente aplicado na fabricação de subproduto; resta enfrentar a questão subsequente, que diz com a apropriação desses créditos ao longo do tempo, seja em função de sua depreciação – por desgaste decorrente de uso, ação da natureza ou obsolescência –; seja em função de critérios de tempo desvinculados de sua vida útil econômica.

37. O teor da questão do item 3, “b”, revela que a consultante partiu da premissa de que é juridicamente possível apropriar os créditos de Cofins, calculados sobre o valor de bem do imobilizado fabricado por ela própria, segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação.

37.1. De fato, já considerou (implicitamente) certa a possibilidade de adotar as parcelas que a legislação prescreve (sem fazer referência ao prazo de depreciação do equipamento de filtragem), para daí questionar se tais parcelas podem servir de parâmetro para a apropriação de créditos de Cofins, (i) já no momento da aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o bem final, ou (ii) a partir da data que esse bem “efetivamente entrar em operação, nos termos da Lei n.º 12.546/2011”.

38. A supracitada premissa (item 37, retro), todavia, é falsa, conforme antecipado nos itens 17 e 33, e demonstrado a seguir (item 42, infra).

39. Antes, porém, impende registrar que a só leitura do art. 3º, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003, revela que a fabricação do bem, pela própria pessoa jurídica

que irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado – hipótese a que se ajusta a consulente e que será objeto de análise a seguir –, não constitui qualquer óbice ao creditamento de Cofins, com lastro no valor desse bem.

40. A questão que suscita maior reflexão é a que diz com a apropriação desse valor no tempo, mormente porque, nas condições supracitadas, em que o bem é fabricado por quem irá utilizá-lo, a sua disponibilidade, para que seja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, não se dá a um só tempo – como, via de regra, ocorre quando o bem é adquirido de terceiros, como um produto final já pronto para o uso –, mas ao longo de diversas etapas produtivas, em que os investimentos correspondentes são sucessivamente agregados ao valor do produto em elaboração, até a obtenção do produto final.

41. A resposta a essa inquirição é mais facilmente concebida, quando o parâmetro de apropriação de créditos consistir no prazo de depreciação do bem.

41.1. Com efeito, a IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 1º, estatui que o cálculo de créditos de Cofins sobre encargos de depreciação deve observar, no que couber, o disposto no art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, estabelece, como marco inicial da depreciação, a época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Confira-se, *in litteris*:

(...)

41.2. Ora, se a depreciação de um bem do imobilizado pressupõe o fato de que este bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e se o reconhecimento de encargos dessa natureza é requisito para que se conceda o crédito a que alude o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003; deduz-se que é inconcebível a outorga de tal concessão de modo estratificado, vale dizer, a partir da data de aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o equipamento de filtragem, e com base nos valores desses componentes, notadamente porque tais peças e partes, consideradas isoladamente, não podem ser postas em serviço ou em condição de produzir.

41.3. Assim, estando o domínio da variável tempo limitado ao prazo de depreciação do bem, a apropriação de créditos de Cofins inicia-se tão somente a partir do momento em que esse bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

42. E o que dizer quanto à apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – tal como previstos no art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado? Cuida-se de procedimento juridicamente válido?

42.1. Para o deslinde dessa questão, impende, primeiramente, repisar que, na metodologia de apropriação de créditos segundo a depreciação – de que trata o art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 –, o bem do imobilizado cujo valor servirá de base cálculo para a determinação desses créditos pode ser adquirido de terceiros (suposto fático 1) ou fabricado pela própria pessoa jurídica que irá empregá-lo em sua atividade produtiva (suposto fático 2).

42.2. Nada obstante, nas metodologias alternativas àquela que se baseia no prazo de depreciação, em que os créditos são apropriados pro rata tempore, ao

longo de prazos desatrelados da vida útil do bem – de que tratam o art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 – as hipóteses de creditamento foram enunciadas sem expressa menção ao suposto fático 2. Restringiram-se, deveras, ao creditamento com supedâneo em bens do imobilizado adquiridos de terceiros (suposto fático 1).

42.3. Veja-se, assim, que a regra do art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, é de cunho geral, no que tange à origem do bem a ensejar o creditamento de Cofins (se de terceiros ou obtido mediante fabricação empreendida por quem o imobilizará). É que evento jurídico nela conotado contempla o creditamento tanto para os casos amoldados ao suposto fático 1, quanto para aqueles amoldados ao suposto fático 2.

42.4. Noutra sorte, as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, preveem regras de creditamento específicas para os casos em que o bem do imobilizado é adquirido de terceiros.

42.4.1. Nesses regimes, a apropriação de créditos não leva em consideração o prazo de depreciação do bem do imobilizado, mas prazos fixados em lei, que são disponibilizados ao contribuinte que adquirir esse bem de terceiros.

42.5. A despeito das semelhanças que possam existir entre os supostos fáticos 1 e 2, não é juridicamente acertado aplicar ao caso consultado – que se amolda ao suposto fático 2 – as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, ao argumento de que é necessário colmatar, por analogia, lacunas do ordenamento jurídico, por este se afigurar supostamente incompleto, ao não conter norma especificamente destinada a regular a apropriação, por prazos desvinculados da depreciação, de créditos de Cofins decorrentes da fabricação de bem por quem o incorporará ao seu imobilizado.

42.6. É que o preenchimento de lacunas, em procedimento de autointegração do sistema normativo, pressupõe antes a sua constatação ou revelação.

42.7. In casu, porém, não se vislumbram lacunas a serem preenchidas, porquanto há normas de caráter geral em cujas previsões típicas subsomem-se os fatos deduzidos na consulta (ver item 42.3., retro).

42.8. Resultam disso ilações dignas de nota:

a) é juridicamente impossível recorrer-se à analogia para se justificar a apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – nos moldes do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado;

b) em tal hipótese (objeto da consulta), a apropriação dos créditos de Cofins sujeita-se tão somente à regra geral insculpida no art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, está vinculada à depreciação do bem do imobilizado; razão por que: (i) o seu cômputo só pode ser iniciado, quando o referido bem estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e (ii) é inadmissível o creditamento de Cofins de modo estratificado; tudo isso de acordo com as razões já expostas no item 41, retro.

Conclusão

43. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) **A fabricação de máquina ou equipamento, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-la(o) ao seu ativo imobilizado, para aplicação direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, é fato que atrai a incidência do art. 3º, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e que autoriza, por imputação normativa, o creditamento da Cofins, no regime de não cumulatividade, a ser aferido com base nos encargos de depreciação dessa máquina ou desse equipamento;**

b) **Nessa hipótese, em que o bem do imobilizado é fabricado por quem dele fará uso, é inadmissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação;**

c) **Ainda com relação a essa hipótese, o cômputo dos créditos da Cofins só pode ser iniciado, quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e**

d) A adoção dessa sistemática de apropriação de créditos da Cofins, com base na depreciação de bem integrante do imobilizado, é incompatível com o creditamento estratificado por custos de fabricação considerados isoladamente, vale dizer, considerados a partir da data de aquisição de cada parte ou peça (sujeita ao pagamento)

A solução formulada pela COSIT mostra-se, a propósito, bastante alinhada com as práticas contábeis exaradas no Pronunciamento Técnico CPC 27 (item 9), na medida em que assume que as partes e peças que formam uma máquina ou um equipamento utilizado no processo produtivo ou na prestação de serviços, ante a pouca ou nenhuma relevância quando tomados individualmente, devem ser reconhecidos de acordo com as circunstâncias específicas da entidade, o que significa, nesta hipótese, serem agregados no ativo a ser construído – pois este sim que é utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços. A esse respeito, as normas contábeis não trazem ademais qualquer óbice – pelo contrário! - à adoção de prazos de depreciação individualizados para os bens que compõem ativos, sendo este juízo de reconhecimento da entidade (itens 43 a 49):

CPC 27

Reconhecimento

(...)

9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. **Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.**

(...)

Depreciação

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

44. A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e deve depreciá-los separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave. De forma similar, se o arrendador adquire o ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado. (Alterado pela Revisão CPC 13) (A Revisão CPC 14 alterou o título do CPC 06 (R2) para Arrendamentos e substituiu a expressão “arrendamento mercantil” em todo o pronunciamento por “arrendamento”)

45. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

46. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

47. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

48. A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

49. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque (ver o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques). De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível

Portanto, ainda que estejamos tratando da regra geral de amortização dos ativos, i.e., mediante o uso de prazo de depreciação vinculados à sua vida útil, não há, no caso em tela, qualquer justificativa contábil ou de ordem tributária, para que as máquinas e equipamentos percam a sua individualidade e sejam tratados como um imobilizado único, de instância superior, as ditas “instalações”, cujo prazo de depreciação é planejado em 10 anos, como sustenta a

Fiscalização. A própria legislação tributária se mostra alinhada com essas práticas, conforme também pode ser extraído da IN RFB n.º 1700/2017:

Da Taxa Anual de Depreciação

Art. 124. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

§ 1º O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III desta Instrução Normativa, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a RFB poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

§ 3º Quando o registro do bem for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

Nesse ponto, então, é que não considero completamente aplicável a Solução de Consulta n.º 78/2017 ao caso em tela – senão para, a *contrario sensu*, atestar o acerto da Recorrente em assumir que adquiriu máquinas e equipamentos individualmente amortizáveis – já que não se está diante da *construção* de uma máquina ou um equipamento, com perda da relevância individual dos componentes que os compõem (situação em que de fato seria inaplicável a Lei n.º 11.774/2008, que restringe sua aplicabilidade aos itens *adquiridos*), e sim da aquisição de vários desses bens para, agregada e paralelamente, formarem o gasoduto – o qual, repise-se, não se trata de nova máquina ou equipamento construído, e sim do conjunto desses itens agrupados de acordo com um projeto específico para que possam contribuir individualmente para um propósito maior da empresa: o transporte de gás.

O racional da Fiscalização em aplicar o entendimento da Solução de Consulta n.º 78/2017 à situação sob exame de certo modo assume que é possível “adquirir um gasoduto”, como um produto de prateleira, em vez de construí-lo, o que não é bem verdade. Até mesmo porque, se assim o fosse, o mesmo tratamento deveria ser dispensado às demais “instalações” típicas de outras atividades econômicas, como as fábricas, as indústrias siderúrgicas etc. Seria vedado, por esse prisma, individualizar e amortizar (quer via depreciação, quer via hipóteses excepcionais previstas na lei tributária, como é o caso da Lei n.º 11.774/2008) cada um dos bens existentes nessas “instalações”, nessas fábricas, como as esteiras, as caldeiras, os equipamentos de envase? Só seria possível fazer isso de forma aglutinada para as instalações? Definitivamente não!

Deste modo, não vejo relevância jurídica para o caso nas disposições contidas na Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás) ou na página virtual da empresa que fazem menção a “instalações”, principalmente porque aquele diploma legal, embora faça o uso em diversas passagens do vocábulo “instalações”, em nenhum momento afirma ou permite concluir que os gasodutos, por serem “instalações” (tal fato é inequívoco!), deixam de ser compostos por máquinas e equipamentos que podem ser individualizados.

Por fim, como questão igualmente relevante, conforme bem aponta a Solução de Consulta nº 78/2017, o cômputo dos créditos das contribuições (seja via encargos de depreciação ou via custo de aquisição) só pode ser iniciado quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, sendo tal requisito igualmente aplicável aos bens cujo crédito é tomado de acordo com o ritmo estabelecido pela Lei nº 11.774/2008, dado que as máquinas e equipamentos devem ser *utilizados* na produção de bens e prestação de serviços. Tal exigência, de todo modo, parece já ter sido cumprida pela empresa, a teor do que consta na Informação Fiscal:

A partir das planilhas apresentadas em resposta às intimações, verifica-se que o contribuinte optou por descontar os créditos de Pis/Cofins decorrentes da construção de gasodutos no prazo de 12 meses **a partir da ativação de cada imobilizado**. Para ilustrar essa constatação, tome-se como exemplo a planilha denominada 'Reprocessamento_PIS_COFINS_062012', correspondente ao 1º reprocessamento do mês 06/2012. Essa planilha consta na resposta ao Termo de Início de Diligência. **Nela há uma aba denominada 'Resumo dos Créditos', na qual se verifica que o aproveitamento dos créditos foi no prazo de 12 meses a partir da ativação do respectivo ativo**.

Nos restaria, portanto, examinar se os bens sobre os quais recaíram as glosas efetuadas pela Fiscalização são máquina ou equipamento, pois, conforme expus no começo desse voto, a possibilidade de tomada de créditos prevista pela Lei nº 11.774/2008 é restrita à aquisição desses bens, quando destinados à produção de bens e prestação de serviços, não se aplicando aos demais itens do imobilizado, como defendeu a empresa em tese subsidiária. Parece-me, no entanto, que essa questão nunca fora suscitada nos autos, na medida em que a Fiscalização se limitou a afirmar que os bens examinados não são “máquinas ou equipamentos”, assim individualmente considerados, e sim “instalações”, conjunto que é fruto justamente da perda de individualidade daqueles itens (racional endossado pelo colegiado de DRJ), apresentando sua tese jurídica sem tecer exame individual para os itens em questão. Assim, me parece que adentrar o colegiado nessa questão nesse momento processual só poderia ter dois desdobramentos: (1) referendar a integralidade dos itens examinados ou (2) não referendar parte dos itens, mas incorrer em inovação das razões de decidir em desfavor do sujeito passivo, o que é vedado pelas regras processuais vigentes.

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir.

Dos componentes incluídos na base de cálculo dos créditos

Nesse particular, argumenta a Recorrente que os custos de serviços relacionados à colocação do imobilizado em operação compreendem o seu valor, sendo passível de

creditamento, enquanto incorporado ao bem, em razão de depreciação. Sustenta que tal prática é prevista pela Solução de Consulta COSIT n.º 133/2018 e no Pronunciamento Contábil CPC n.º 27.

Tem razão em parte a Recorrente.

Veja-se o que dispõe o Pronunciamento Contábil CPC n.º 27 a respeito dos elementos que compõem o custo de um item do ativo imobilizado:

Elementos do custo

16. **O custo de um item do ativo imobilizado** compreende:

- (a) **seu preço de aquisição**, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) **quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias** para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) **custos de preparação do local**;
- (c) **custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação)**;
- (d) **custos de instalação e montagem**;
- (e) **custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente** (ou seja, avaliar se o desempenho técnico e físico do ativo é capaz de ser usado na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos); (Alterada pela Revisão CPC 19)
- (f) honorários profissionais
- (...)

19. **Exemplos que não são custos** de um item do ativo imobilizado são:

- (a) **custos de abertura de nova instalação**;
- (b) **custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço** (incluindo propaganda e atividades promocionais);

- (c) **custos da transferência das atividades para novo local** ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) **custos administrativos e outros custos indiretos.**

Por outro lado, conforme é bem salientado na Solução de Consulta COSIT n.º 133/2018, a legislação de regência do Pis e da Cofins prevê hipóteses específicas de exclusão de alguns custos associados ao ativo imobilizado, mesmo que vinculados diretamente à produção ou à prestação de serviços: a mão-de-obra paga a pessoa física, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, encargos associados a empréstimos registrados como custo em razão de sua vinculação a financiamento para a aquisição do ativo imobilizado, na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.

Na apuração não cumulativa da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei n.º 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º.

As orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

O custo de aquisição do ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável.

Portanto, as orientações constantes no Pronunciamento Contábil CPC n.º 27, relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser compatibilizados com as restrições existentes na legislação do Pis e da Cofins, naquilo que se refere à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

Desse modo, dou parcial provimento ao recurso nesse ponto para admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Das glosas específicas

Quanto à glosa sobre o fornecedor GDK – CNPJ n. 34.152.199/0001-95, afirma a empresa tratar-se a nota fiscal correspondente do pedido de reembolso 4502838681 (Doc. 06 da manifestação de inconformidade), cujo item 10 se refere ao pagamento de construção e montagem de dutos terrestres (contrato anexo - Doc. 07 da manifestação de inconformidade). A observação que consta na descrição da nota fiscal teria como fundamento o fato de se referir a pagamento de serviços em atraso – medição de serviços prestados no período de 15/07/2008 a 15/08/2008 com pagamento em 11/06/2009. Também esclarece que a Transportadora do Nordeste S/A, CNPJ 04.992.713/0001-30, tomadora dos serviços, é pessoa jurídica incorporada pela Transportadora Associada de Gás S/A – TAG, conforme documentos em anexo.

Do cotejo entre a nota fiscal n.º 2311 de 15/06/2009 no valor de R\$ 11.848.801,42; o item 10 do pedido de reembolso n.º 4502838681 (Doc. 06 da manifestação de inconformidade), relativo à Construção e Montagem de Dutos Terrestres, de mesmo valor; e o Contrato TNS/IE TR-860.001.07.2 (Doc. 07 da manifestação de inconformidade), cujo objeto são os serviços de reparo e reabilitação dos Dutos da TNS (Transportadora do Nordeste e Sudeste S.A); que têm como parte contratante (tomadora) esta última e parte contratada (fornecedor) a empresa GDK S.A., é possível considerar justificado o direito ao crédito da empresa tomadora desses serviços. Considerando, desta feita, a incorporação ocorrida em 30/01/2008 da Transportadora do Nordeste e Sudeste S.A pela ora Recorrente (fls. 2545/2592), é de se reconhecer o direito ao crédito vindicado por sua sucessora universal.

Já quanto ao fornecedor Azevedo Travassos Engenharia Ltda., alega o Fisco que foram identificadas 6 notas fiscais que não dariam direito a crédito, visto que nessas operações não teria havido a tributação de Pis/Cofins (CST 8 e 9). Já a empresa sustenta que tais operações estão sujeitas ao fato gerador do Pis e da Cofins, de modo que houve utilização indevida dos CST 8 e 9 pelo fornecedor, i.e., trata-se de mero erro, que de maneira alguma poderia ser imputado à contribuinte. Afirma também que todo o material adquirido foi implementado em atividades vinculadas a projetos de ampliação da malha Sudeste, seja no GasbeIII, seja no Gasoduto Japeri-Reduc, vide evidências dos objetos de custos, confirmados pelas notas fiscais e contratos relacionados (Doc. 11 da manifestação de inconformidade).

Em que pese a alegação de erro por parte do fornecedor Azevedo Travassos Engenharia Ltda, a ora Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar que sobre as operações em questão, registradas com os CST 8 (não incidência) e 9 (suspensão), houve ou, pelo menos, deveria ter havido incidência das contribuições do Pis e da Cofins, razão pela qual deve ser mantida a glosa nesse ponto.

Conclusão

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para:

- 1) admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei n.º 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir;

2) admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e

3) reverter a glosa referente à nota fiscal nº 2311, do fornecedor GDK – CNPJ nº 34.152.199/0001-95, no valor de R\$ 11.848.801,42.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos