



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900819/2020-39
ACÓRDÃO	3102-002.942 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GÁS S/A - TAG
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/03/2013

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, o qual inclui os gastos com obras de construção civil e serviços de instalação, respeitadas as demais vedações existentes na legislação tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/03/2013

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial para aplicação do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, exclusivamente, em relação aos custos de máquinas e equipamentos; ii) por maioria, em dar

provimento em maior extensão a fim de restabelecer os encargos de depreciação acelerada com base na Lei nº11.774/2008 como apropriados pela recorrente, excluídas as notas fiscais remanescentes glosadas pela autoridade fiscal. Vencidos os conselheiros Jorge Luís Cabral (relator) e Fábio Kirzner Ejchel. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luís Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 103-005.633, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 03/DRJ03, que por unanimidade de votos julgou parcialmente improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do voto da Primeira Instância.

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/DCOMP.

O caso em apreciação refere-se ao PER/DCOMP nº 25316.14277.310517.1.7.049143, relativo ao mês de março de 2013, contendo crédito no valor de R\$ 37.729.721,30.

O procedimento fiscalizatório se encontra narrado na Informação Fiscal de fls. 1543/1560, a seguir apresentado.

No decorrer da diligência fiscal foram exarados 6 (seis) Termos de Intimação Fiscal, documentos que se fazem presentes no e-dossiê nº 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 destas contribuições sociais. 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 nº 01, o contribuinte informou que a fundamentação legal para o aproveitamento dos créditos foi o artigo 1º da Lei nº 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 § 1º do art. 30 das Leis nºs 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 nº 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 nº 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 nº 1700, de 14 de março de 2017.

Tendo em vista a adoção pelo contribuinte de 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Para permitir a visualização do recálculo, a fiscalização tomou como modelo um tipo de planilha apresentada pelo contribuinte para justificar suas retificações. Tal planilha foi apresentada para cada mês e teve como denominação a expressão "Reprocessamento_Pis_Cofins " seguida do respectivo mês/ano, como, por exemplo, a planilha "Reprocessamento_Pis_Cofins_062011", constante na resposta ao Termo de Início de Diligência. Assim, com base na estrutura dessa planilha, o agente fiscal criou uma nova planilha chamada "AJUSTE Reprocessamento_Pis_Cofins_062011", a qual contém o recálculo dos débitos do PIS/Cofins para o respectivo mês. Isso foi feito a partir do acréscimo ao lado de cada aba original, de outra aba com o mesmo nome seguido da palavra "GLOSA", como por exemplo "DACON Resumo Apuração" e ao lado "DACON Resumo Apuração GLOSA".

Referidas planilhas constam para consulta no processo eletrônico nº 16682.720169/2020-40 sob o título "Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - TDPF Nº 07185.00.2016.00021-2 - PLANILHAS", e demonstram como ficou a apuração do PIS/Cofins.

Tendo por substrato o que consta na Informação Fiscal acima apresentada, deu-se a edição do Despacho Decisório de fl. 1537, documento em que dos R\$ 37.729.721,30 requeridos por meio do PER/DCOMP nº 25316.14277.310517.1.7.049143, a autoridade local deferiu direito creditório na quantia de R\$ 3.635.720,64.

Conforme verificado à fl. 1562, a pessoa jurídica foi notificada da decisão administrativa no dia 15/06/2020.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/03/2013

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: 01/03/2013 a 31/03/2013

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS. BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO À DEPRECIÇÃO 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância, no dia 13 de outubro de 2021, e apresentou Recurso Voluntário no dia 20 de setembro de 2021.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta o seguinte:

- I. Nulidade da Decisão de Primeira Instância e do Despacho Decisório, por falta de clareza em relação à definição do termo instalações por cerceamento do direito de defesa, e em razão da DRJ ter inovado na fundamentação da Decisão, em relação ao Despacho Decisório.
- II. Faria jus aos créditos pleiteados pois o conceito de instalação nada mais seria do que o conjunto de máquinas e equipamentos que a compõem.
- III. Os custos de serviços associados a montagem e colocação em operação de máquinas e equipamentos compõem o custo dos ativos imobilizados e seguiriam os mesmos prazos para a depreciação.
- IV. O eventual erro formal, utilização equivocada da taxa de depreciação, não pode excluir o direito ao crédito, pois não sendo a taxa pretendida pela Recorrente, pelo menos dever-se-ia reconhecer a taxa apontada pela Autoridade Tributária.
- V. Inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 78/2017, pois trata da data de utilização dos créditos referentes à fabricação própria de máquinas e equipamentos, se estes seriam devidos desde a aquisição dos insumos ou

apenas se a partir da entrada em produção, caso diferente do presente processo.

VI. Bens e serviços glosados indevidamente pois tratam-se de serviços necessários à construção e montagem dos gasodutos, e a tomadora de serviços é empresa incorporada pela Recorrente.

VII. As notas fiscais que registram códigos CST 8 e 9, que são operações com suspensão ou não incidência das contribuições de PIS/COFINS, resultaram em mero erro de preenchimento que não podem motivar as glosas.

VIII. Pede prova pericial contábil e juntada de laudos técnicos.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

VII - DO PEDIDO

128. Por todo o exposto, requer-se inicialmente seja declarado nulo o despacho decisório, na medida em que não dispõe da diferenciação precisa entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” e de “instalações”, resultando em evidente cerceamento de defesa da contribuinte. Subsidiariamente, requer-se seja declarado nulo o acórdão recorrido, eis que inovação na fundamentação do despacho decisório.

129. Acaso sejam superadas as nulidades apontadas acima, requer-se seja deferida a realização de prova pericial contábil e de engenharia, conforme requerido acima. Caso não seja esse o entendimento de Vossa Senhoria, o que se coloca apenas por eventualidade, requer-se então seja deferido prazo de 90 dias para que a própria contribuinte possa produzir essa prova e apresentá-la nos autos, em forma de laudos técnicos.

130. No mérito, requer-se seja dado provimento à presente manifestação de inconformidade, para que seja reconhecido o direito ao crédito decorrente do pagamento a maior ou indevido de PIS e COFINS relativo ao período de apuração objeto do despacho decisório.

131. Caso assim não se entenda, que ao menos seja acolhida a manifestação de inconformidade, para afastar as glosas realizadas pelo auditor-fiscal, reconhecendo-se, destarte, o crédito na exata medida da reversão das glosas.

Termos em que, pede deferimento.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

Inicialmente a Recorrente alega que não houve clareza por parte da Autoridade Tributária, em seu Despacho Decisório, ao definir o termo instalação e sua distinção de máquinas e equipamentos, o que teria de alguma forma prejudicado a defesa da Recorrente.

A Recorrente é uma empresa especializada no transporte de Gás Natural, através de gasodutos, e para tanto, adquire máquinas e equipamentos para a construção destes gasodutos. Num primeiro momento utilizou estes gastos na apropriação de créditos para a apuração do regime não cumulativo de PIS/COFINS, e em seguida retificou as suas DCTF alterando o critério de apuração dos referidos créditos, em atendimento ao art. 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.

A Autoridade Tributária considerou indevida a aplicação do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, e não aceitou o valor do crédito considerado para a retificação das DCTFs, por entender que máquinas e equipamentos, considerados isoladamente, não se confundem com o conceito de instalações, e que gasodutos não se tratam de máquinas e equipamentos, mas sim de instalações, o que afastaria o benefício tributário regulado pela Lei nº 11.774/2008, que referir-se-ia exclusivamente a estes últimos.

Podemos ver claramente as argumentações da Recorrente no seguinte trecho do seu Recurso Voluntário:

22. A contribuinte arguiu nulidade do despacho decisório em razão da ausência de clareza e apontamento na legislação da diferença entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, por parte da autoridade fiscal. A nulidade consiste no fato de o auditor-fiscal simplesmente tratar “instalações” e “máquinas e equipamentos” como conceitos distintos, contudo sem apontar fundamento técnico ou legislativo para chegar a essa conclusão.

(...)

24. Na verdade, o que fez a contribuinte foi demonstrar a equivalência técnica dos termos “instalações” e “máquinas e equipamentos”, pois o auditor-fiscal não cumpriu o seu papel de fundamentar o motivo pelo qual entendeu que esses termos seriam diferentes. Não bastaria dizer que são coisas distintas. Deveria ter apontado as razões pelas quais entendeu que são. É essa a nulidade que se busca demonstrar.

25. De acordo com o relatório apresentado pelo auditor-fiscal, os gasodutos, para cuja composição foram adquiridos os materiais e serviços que geraram os créditos de PIS e COFINS, seriam “instalações”, com base em diversos dispositivos da Lei n. 11.909/2009.

26. Ainda sob a sua ótica, essas “instalações” possuem natureza e classificação contábil diversa de “máquinas e equipamentos”, de sorte que não se enquadrariam na hipótese do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008. Por conseguinte, o creditamento deveria ter sido realizado conforme a taxa de depreciação para esse tipo de ativo, neste caso, 10 anos.

Vejamos então, o trecho do Despacho Decisório que fundamenta a decisão da Autoridade Tributária, reproduzido a seguir:

Inicialmente, cabe esclarecer que 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 §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pela sistemática da depreciação (regra geral), ou seja, no mês em que incorridos tais encargos.

Com efeito, 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.

Segundo a chamada "Lei do Gás", Lei nº 11.909, de 04 de março de 2009, que dispõe sobre as atividades relativas ao transporte de gás natural:

Art. 2º Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação:

(...)

XXIV - Transporte de Gás Natural: movimentação de gás natural em gasodutos de transporte, abrangendo a construção, a expansão e a operação das instalações;

Art. 3º (...)

§ 4º Poderá ser delegada à ANP a competência para declarar a utilidade pública, para fins de desapropriação e instituição de servidão administrativa, das áreas necessárias à implantação dos gasodutos concedidos ou autorizados e de suas instalações acessórias.

(...)

Art. 8º Os gasodutos de transporte somente poderão movimentar gás natural que atenda às especificações estabelecidas pela ANP, salvo acordo firmado entre transportadores e carregadores, previamente aprovado pela ANP, que não imponha prejuízo aos demais usuários.

*Art. 9º O transportador deverá permitir a **interconexão de outras instalações de transporte** e de transferência, nos termos da regulação estabelecida pela ANP, respeitadas as especificações do gás natural estabelecidas pela ANP e os direitos dos carregadores existentes.*

(...)

Seção VII

Dos Gasodutos de Transporte Existentes

*Art. 29. Os novos contratos de concessão ou a outorga de autorização para **ampliação de instalação de transporte** não prejudicarão os direitos dos transportadores e carregadores existentes, devendo ser obrigatoriamente outorgado para a expansão o mesmo período remanescente e regime do gasoduto em ampliação."*

Os dispositivos legais acima transcritos evidenciam que a legislação aplicável ao setor se refere aos gasodutos de transporte como instalações.

A Autoridade Tributária deixa muito clara a sua motivação para considerar gasodutos instalações, fato aliás que a Recorrente não pode alegar desconhecer, dada a natureza de suas atividades, e ao fato de que é notória a clara separação e diferença entre uma instalação industrial e cada parte, seja ela máquina, equipamento ou obra de construção civil, considerados separadamente.

O que a Autoridade Tributária considerou foi a própria abordagem da Lei nº 11.909/2009 a respeito do fato de que gasodutos são considerados como unidades independentes e completas do ativo imobilizado na forma de uma instalação, o que está claramente exposto no trecho daquele diploma legal que foi reproduzido no Despacho Decisório, o qual, a propósito, é coerente com o critério de depreciação estabelecido na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, conforme previsto na IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Tanto que, no seu art. 124, quando o bem do ativo imobilizado for registrado na contabilidade por um conjunto representado como instalação, e não for possível estabelecer uma taxa de depreciação específica para cada elemento do conjunto, aplica-se a taxa referente ao bem de maior vida útil, uma clara impossibilidade de se considerar os bens de um conjunto de forma separada.

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.

(...)

§ 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.

§ 4º Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 1º a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e do resultado ajustado com registro na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs do valor excluído, observando-se o disposto no § 3º do art. 121.

(...)

O mesmo podemos verificar no Anexo III, desta mesma IN RFB, onde encontra-se uma taxa específica para instalações, diferenciada daquelas atribuíveis a máquinas e equipamentos separadamente.

Desta forma, instalações são um conjunto diferenciado de partes, peças, máquinas e equipamentos com uma função própria e identificável, que as façam ser diferenciadas dos demais bens do ativo imobilizado, o que as leva a serem registradas na contabilidade em subcontas diferentes daquelas atribuíveis aos prédios e construções onde estão instaladas, mas sempre na condição de conjunto, nunca de forma individualizada para cada parte componente.

Com relação à inovação alegada da DRJ, em relação ao Despacho Decisório, vejamos:

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.

Este é o trecho do voto do Acórdão recorrido utilizado pela Recorrente para alegar que teria havido inovação da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, pois não haveria no Despacho Decisório nenhum documento onde diferencia-se claramente máquinas e equipamentos de instalações.

A DRJ nada mais fez do que externar um conceito notório que distingue claramente um conjunto de suas partes constitutivas, de forma que, entendo que não houve qualquer inovação por parte da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, apenas uma motivação detalhada do porquê concorda com os termos do Despacho Decisório.

Sem razão à Recorrente.

Mérito

As glosas envolvem os custos de aquisição de máquinas e equipamentos, os serviços contratados para a sua instalação, e notas fiscais que registram operações com suspensão ou não incidência das contribuições do PIS/COFINS.

De fato, tendo em vista a Lei nº 11.909/2009, e a descrição dos gasodutos feita pela própria Recorrente e os conceitos aplicáveis na legislação contábil e fiscal, gasodutos são instalações compostas por diversas máquinas, equipamentos e dutos, que são montados com uma função própria e diferenciada e cujo registro contábil, assim como a forma de sua depreciação dá-se pelo conjunto, e não pelo somatório de suas partes individuais constituintes.

O regime não cumulativo do PIS/COFINS, é estabelecido pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, onde em seus artigos 8º e 10, respectivamente, se estabelece as pessoas que continuam submetidas ao regime cumulativo, resultando, por exclusão, que as pessoas jurídicas que optaram, ou são obrigadas, pela apuração do IRPJ pelo Lucro Real estão sujeitas ao regime não cumulativo.

A legislação de PIS/COFINS não se preocupa muito em estabelecer os princípios e critérios de registro de créditos, débitos e, especialmente, o alcance conceitual dos termos utilizados nas descrições de gastos, despesas e receitas, que resultam em débitos e créditos no regime não cumulativo. Isto ocorre, por óbvio, em razão de todos estes conceitos já serem os mesmos aplicáveis à contabilidade em geral e, subsidiariamente, mas com precedência, a aplicação dos mesmos critérios, princípios e conceitos da legislação do IRPJ, para a apuração do lucro real.

As diferenças entre a contabilidade e a apuração do Lucro Real, e a apuração do regime não cumulativo do PIS/COFINS decorrem tão somente das exceções expressamente dispostas na legislação destas contribuições.

Vamos então direto ao ponto. A depreciação é meramente a aplicação do Princípio Contábil da Competência, o qual segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750/1993, é assim definido:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

Para sermos precisos, apesar desta definição de conceito ser muito clara a respeito do tema abordado, a referida Resolução do CFC foi revogada pela Resolução CFC nº 1.374, de 16 de dezembro de 2011, que passou a definir o Princípio da Competência nos seguintes termos:

Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência

1.17 O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.

1.18 Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período, refletidas por mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, exceto aquelas resultantes da obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores (ver item 1.21), são úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos. Essas informações indicam em que medida a entidade que reporta aumentou seus recursos econômicos disponíveis e, assim, a sua capacidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos por meio de suas operações e, não, pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores. Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período também podem ajudar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade.

1.19 Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período podem indicar também em que medida eventos como alterações nos preços de mercado ou nas taxas de juros aumentaram ou diminuíram os recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando assim a capacidade da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos.

Em resumo, receitas e despesas precisam ser confrontadas dentro do período de apuração em que ocorrem, e a aplicação deste Princípio, em relação a bens que contribuem para mais de um período de apuração, precisa ser rateada nos diversos períodos futuros, segundo um critério de apropriação que seja pertinente ao uso deste bem, ou mais precisamente ao seu consumo.

No caso concreto, a depreciação nada mais é do que o rateio proporcional do custo de aquisição de um bem material pelos diversos períodos futuros para os quais o seu uso contribuirá para o auferimento de receitas, tomando como base de rateio o tempo de vida útil deste bem.

Notadamente, na contabilidade, a definição deste tempo dá-se pela utilização de laudos técnicos que definem o tempo de vida útil, mas na legislação do IRPJ, apuração do Lucro Real, este tempo é definido pela IN RFB nº 1.700/2017, como já abordamos nas preliminares de nulidade.

Vejamos como o tema é tratado na legislação do PIS/COFINS, mais exatamente em relação à apuração dos créditos no regime não cumulativo, no texto da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Aqui encontramos a primeira exceção da legislação do PIS/COFINS, às disposições contábeis e de lucro real, que implica na definição da base do rateio de depreciação de forma acelerada, considerando a base temporal de 04 (quatro) anos, ao invés da consideração de tempo de vida útil, ou dos períodos considerados para máquinas e equipamentos definidos no Anexo III, da IN RFB nº 1.700/2017, ou de 10 (dez) anos para instalações, conforme entende a Autoridade Tributária.

Outra questão muito importante será respondida pela análise da Lei nº 11.774/2008, legislação utilizada pela Recorrente como fundamentação legal para o seu pleito.

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.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.

A Lei nº 11.774/2008 estabelece nova exceção expressa aos prazos de rateio na depreciação, relacionados ao inciso III, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, o qual refere-se à depreciação de máquinas, equipamentos e **outros bens**, logo, trata-se de Lei mais específica perfeitamente aplicável ao conceito de instalações, como pretende classificar a Autoridade Tributária os gasodutos.

Este critério, por ser específico, permite que seja aplicada a regra de depreciação baseada no critério temporal de 12 (meses), para a aquisição de máquinas e equipamentos, conforme claramente disposto no caput do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, e traz como único requisito de fruição deste benefício tributário, a aquisição de máquinas e equipamentos, sem qualquer referência à forma como eles serão utilizados, se isoladamente, ou se em conjunto como parte de uma instalação.

Entendo que isto gera uma complexidade no cálculo, pois estes itens estão sujeitos ao prazo de depreciação de 12 meses, mas os serviços de instalação não podem ser apropriados ao seu custo de aquisição pela natureza restritiva do benefício tributário, o que implicaria, se utilizados estes serviços no mesmo período de rateio como custo total do ativo, no afastamento do referido benefício, já que o mesmo define uma prerrogativa do contribuinte que pode vir a ser não utilizada, e a utilização de elementos estranhos àqueles previstos na Lei nº 11.774/2008 implicaria na opção por outra modalidade de depreciação.

Desta forma, entendo que máquinas e equipamentos, para efeito exclusivamente do cálculo dos créditos do regime não cumulativo do PIS/COFINS, podem ser depreciados no período de 12 (doze) meses, nos termos do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, mas obras de construção civis, serviços de montagem destas máquinas e equipamentos em instalações de gasodutos, e outros gastos e despesas necessários à construção de instalações industriais (gasodutos), não podem ser incluídos neste critério de rateio para depreciação, devendo ser considerado os prazos que lhe são próprios, pela aplicação dos prazos da IN RFB nº 1.700/ 2017, ou do § 14, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente teria a prerrogativa de escolher qual a regra de depreciação que lhe seria mais adequada: a aplicação da Lei nº 11.774/2008, na forma como descrita acima; o prazo de 48 (quarenta e oito) meses, de acordo com o § 14, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003; ou o inciso III, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, ou mesmo dispositivo da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso.

Mas em seu Recurso Voluntário insiste na tese de uma aplicação ampla da regra da Lei nº 11.774/2008, ou em caso de negativa, na forma conforme considerada pela Autoridade Tributária na Informação Fiscal.

Nestes termos, alinho-me com as conclusões da Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Como acima observado, a pessoa jurídica optou pelo desconto acelerado de créditos no prazo de doze meses, apurados na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins, não apenas nos casos de aquisições de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços, fazendo-o sem qualquer respaldo legal no que se refere aos serviços contratados de terceiros.

Obviamente que os serviços podem ser incorporados ao custo de construção dos gasodutos e com isso se tornarem passíveis de depreciação à taxa de 4% ao ano aplicável às benfeitorias em geral, conforme acima comentado, ou então à razão de 10% ao ano estabelecida para as instalações, na forma como foi considerada pela autoridade fiscalizadora.

Por outro lado, não vejo como se cominar a esses mesmos custos de serviços o desconto acelerado de crédito estabelecido pelo art. 1º da Lei nº 11.774/2008, posto que referido benefício fiscal possui

amparo legal tão somente para o caso de “aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços”.

Desta forma, entendo que a escolha da taxa de depreciação é prerrogativa do contribuinte, dentro as diversas opções apresentadas pela legislação vigente e, no caso concreto, os fatos e circunstâncias apresentados no presente processo implicam na adoção do prazo de depreciação próprio de instalações, nos termos do Anexo III, da IN RFB nº 1.700/2017, conforme corretamente aplicou a Autoridade Tributária.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente pleiteia, ou a Lei nº 11.774/2008, conforme seu cálculo original; ou o §1º, do art. 3º, Lei nº 10.833/2003 - o mesmo da Lei nº 10.637/2002 - mas alega que a Autoridade Tributária não lhe teria reconhecido crédito nenhum, como coloca no item **“IV.D - Impossibilidade de glosa de créditos por mero erro formal de procedimento”**.

Esta alegação é imprópria, vejamos como consta a conclusão do Despacho Decisório:

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

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

(...)

6. Conclusão

Encerra-se a presente informação fiscal, a qual contém as informações referentes às retificações de DCTF promovidas pelo contribuinte nas apurações de Pis (6912) / Cofins (5856) e seus respectivos ajustes por esta auditoria, possibilitando, desta forma, identificar o montante passível de reconhecimento para cada pedido de direito creditório apresentado com base nos períodos em tela.”

Como vemos, não foi negado todo o crédito, este foi na verdade recalculado com base na taxa anual de depreciação de 10%, o restante das glosas referem-se à documentação fiscal apresentada ter sido considerada inconsistente para a comprovação do direito creditório item que será considerado no tópico a seguir.

O Acórdão da Decisão de Primeira Instância também é bem claro neste sentido:

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 dependente arremetidos no item ora analisado.

No entanto, tendo em vista as discussões na sessão de julgamento com o demais conselheiros desta Turma, restei vencido e convencido parcialmente de que caberia o

reconhecimento da depreciação, na forma como fora apurada pela Recorrente, apenas para dutos, máquinas e equipamentos, não sendo possível a consideração de outros custos como serviços para agregar ao total do valor do ativo formado.

Com razão parcial à Recorrente, neste ponto.

II. Notas Fiscais Glosadas.

O Despacho Decisório, além do mérito sobre o prazo de depreciação, considerou que alguns documentos fiscais apresentados não guardam relação com as instalações, cujos custos compõem os créditos pretendidos pela Recorrente, ou referem-se a operações suspensas ou isentas das contribuições do PIS/COFINS.

Com relação às notas fiscais com registros de códigos CST 8 e 9, entendo que cabe à Recorrente o ônus da prova do direito creditório pleiteado.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão, não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Neste caso, a mera alegação de erro não é suficiente para superar o efetivamente registrado em documentos fiscais válidos, e aplica-se o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

Com relação à Nota Fiscal da empresa GDK, CNPJ 34.152.199/0001-95, a alegação na Informação Fiscal foi de que a mesma não trazia referências à formação do ativo imobilizado da

Recorrente, mas traz informações a respeito de prevenir ou evitar litígio judicial no campo descrição dos serviços.

A Recorrente alega que trata-se de pagamento em atraso de parcela de serviço de montagem de gasodutos e que traz na Manifestação de Inconformidade os Documentos 6 e 7, dos anexos.

A Decisão de Primeira Instância assim tratou este tópico:

Cotejando-se o Pedido de Reembolso emitido em nome do fornecedor GDK S/A (Doc. 06), nota-se a existência da descrição "Construção Montagens de Dutos Terrestres" no valor de R\$11.848.801,42, o que bate com a quantia glosada neste tópico apreciada.

Contudo, no que se refere ao contrato de prestação de serviços, consta do fragmento da nota fiscal acima copiado o Contrato nº 6911.000040.08.2, enquanto a cópia de contrato que se faz presente no Doc. 07 indica se tratar do Contrato TNS/IETR-860.001.07.2.

Não bastasse a discrepância entre as numerações de contratos acima assinalada, verificou-se que no contrato constante do Doc. 07 a contratante é a pessoa jurídica Transportadora do Nordeste S/A, CNPJ 04.992.713/0001-30, enquanto a sociedade empresarial ora manifestante é a Transportadora Associada de Gás S/A – TAG, CNPJ 06.248.349/0001-23.

No Recurso Voluntário não há qualquer explicação a respeito das inconsistências apontadas pela DRJ em relação à identificação do número do contrato e as informações da nota fiscal, apenas reforça que a tomadora do serviço era uma empresa incorporada por ela própria, e afirma que faria jus aos créditos glosados.

Entendo que cabe à Recorrente fazer prova dos créditos pleiteados, e que a inconsistência de número de contrato, que permitiria a apuração de que o pagamento realmente refere-se a serviços prestados para a formação do ativo identificado em sua contabilidade, é motivo suficiente para a glosa aplicada.

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastando as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para aplicação do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, exclusivamente, em relação ao custo de máquinas e equipamentos.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, redator designado

Apesar do sempre bem fundamentado voto do i. relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento apenas em relação ao não reconhecimento do direito à depreciação acelerada das obras de construção civis, serviços de montagem destas máquinas e equipamentos em instalações de gasodutos, e outros gastos e despesas necessários à construção de instalações industriais (gasodutos), no período de 12 (doze) meses, nos termos do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008.

Isto porque 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, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 133/2018 e no Pronunciamento Contábil CPC nº 27.

Veja-se o que dispõe o Pronunciamento Contábil CPC nº 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 (...) (**Grifamos**)

Ademais, conforme bem salientado na Solução de Consulta COSIT nº 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, como 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 nº 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 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 nº 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.

Diante disto, para fins de depreciação, deve ser reconhecido o direito à 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.

Neste sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF, que analisou caso semelhante da própria recorrente:

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.

(Processo nº 16682.900782/2020-49, Acórdão nº 3401-011.765; Relator Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos; sessão de 28/06/2023)

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso em maior extensão, a fim de restabelecer os encargos de depreciação acelerada com base na Lei nº11.774/2008 como apropriados pela recorrente, excluídas as duas notas fiscais glosadas pela autoridade fiscal.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues